PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL

gen | Editora FORENSE

DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL

abdr
Respeite o direito autoral

O GEN | Grupo Editorial Nacional – maior plataforma editorial brasileira no segmento científico, técnico e profissional – publica conteúdos nas áreas de concursos, ciências jurídicas, humanas, exatas, da saúde e sociais aplicadas, além de prover serviços direcionados à educação continuada.

As editoras que integram o GEN, das mais respeitadas no mercado editorial, construíram catálogos inigualáveis, com obras decisivas para a formação acadêmica e o aperfeiçoamento de várias gerações de profissionais e estudantes, tendo se tornado sinônimo de qualidade e seriedade.

A missão do GEN e dos núcleos de conteúdo que o compõem é prover a melhor informação científica e distribuí-la de maneira flexível e conveniente, a preços justos, gerando benefícios e servindo a autores, docentes, livreiros, funcionários, colaboradores e acionistas.

Nosso comportamento ético incondicional e nossa responsabilidade social e ambiental são reforçados pela natureza educacional de nossa atividade e dão sustentabilidade ao crescimento contínuo e à rentabilidade do grupo.

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO AMBIENTAL

gen | Editora FORENSE

- A EDITORA FORENSE se responsabiliza pelos vícios do produto no que concerne à sua ediçã (impressão e apresentação a fim de possibilitar ao consumidor bem manuseá-lo e lê-lo). Nem a editora nem o autor assumem qualquer responsabilidade por eventuais danos ou perdas a pessoa ou bens, decorrentes do uso da presente obra.

- Nas obras em que há material suplementar *on-line*, o acesso a esse material será disponibilizado somente durante a vigência da respectiva edição. Não obstante, a editora poderá franquear o acesso a ele por mais uma edição.

- Todos os direitos reservados. Nos termos da Lei que resguarda os direitos autorais, é proibida a reprodução total ou parcial de qualquer forma ou por qualquer meio, eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, fotocópia e gravação, sem permissão por escrito do autor e do editor.

  Impresso no Brasil – *Printed in Brazil*

- Direitos exclusivos para o Brasil na língua portuguesa
  Copyright © 2020 by
  EDITORA FORENSE LTDA.
  Uma editora integrante do GEN | Grupo Editorial Nacional
  Travessa do Ouvidor, 11 – Térreo e 6º andar – 20040-040 – Rio de Janeiro – RJ
  Tel.: (21) 3543-0770 – Fax: (21) 3543-0896
  faleconosco@grupogen.com.br | www.grupogen.com.br

- O titular cuja obra seja fraudulentamente reproduzida, divulgada ou de qualquer forma utilizada poderá requerer a apreensão dos exemplares reproduzidos ou a suspensão da divulgação, sem prejuízo da indenização cabível (art. 102 da Lei n. 9.610, de 19.02.1998).
  Quem vender, expuser à venda, ocultar, adquirir, distribuir, tiver em depósito ou utilizar obra ou fonograma reproduzidos com fraude, com a finalidade de vender, obter ganho, vantagem, proveito, lucro direto ou indireto, para si ou para outrem, será solidariamente responsável com o contrafator, nos termos dos artigos precedentes, respondendo como contrafatores o importador e o distribuidor em caso de reprodução no exterior (art. 104 da Lei n. 9.610/98).

- Capa: Aurélio Corrêa
  Produção digital: Geethik

- Data de fechamento: 16.10.2019

- **CIP – BRASIL. CATALOGAÇÃO NA FONTE.**
  SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

P697d
Pimenta, Paulo Roberto Lyrio

Direito tributário ambiental / Paulo Roberto Lyrio Pimenta. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

Inclui bibliografia
ISBN 978-85-309-8838-8

1. Direito ambiental – Brasil. 2. Direito tributário – Brasil. I. Título.

19-59553

CDU:
349.6:351.713(81)

Meri Gleice Rodrigues de Souza – Bibliotecária CRB-7/6439

Este trabalho é dedicado às minhas filhas, Ana Beatriz e Isabella, que, ao nascerem, me mostraram o verdadeiro sentido da vida. Para Marina, que me possibilitou, com o seu amor, esta descoberta.

A Deus, de quem tudo emana e para quem tudo retorna.

Aos meus pais, pela dedicação, cuidado e zelo.

Aos que já se foram, fisicamente, mas que permanecem em minha memória e em minha vida, de forma indelével: tio Evandro, tia Zaíra e titio Gil. Até outro dia!

Aos meus Mestres, com os quais tive a felicidade de conviver em sala de aula, aprendendo com eles preciosas lições de Direito Tributário. Este trabalho é um pequeno reflexo do quanto me ensinaram.

Ao Prof. Moris Lehner, Catedrático da Ludwig-Maximilians-Universität, e ao seu Assistente, Daniel Dürrschmidt, que gentilmente me acolheram na Universidade de Munique, Alemanha, onde boa parte desta pesquisa foi realizada: *vielen Dank*!

Professor titular de Direito Tributário da Universidade Federal da Bahia, onde leciona nos cursos de doutorado, mestrado e de graduação. Realizou estágio pós-doutoral na Ludwig-Maximilians-Universität (Universidade de Munique, Alemanha) Doutor em Direito pela PUC-SP. Juiz federal na Bahia. Ex-Pesquisador do CNPQ Autor de diversos artigos jurídicos, publicados em revistas especializadas, e das seguintes obras: *Contribuições de intervenção no domínio econômico* (São Paulo: Dialética, 2002); *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário* (São Paulo: Dialética, 2002); *O controle difuso de constitucionalidade das leis no ordenamento brasileiro:* aspectos constitucionais e processuais (São Paulo: Malheiros, 2010) e *Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas* (São Paulo: Max Limonad, 1999).

A conscientização sobre a necessidade de preservação do meio ambiente como forma de garantir o futuro de novas gerações surgiu no século passado, repercutindo em várias áreas da atividade humana, como a economia, a política e o direito. O direito tributário também foi alcançado por essa preocupação, passando a representar um meio para o alcance de determinada finalidade: a tutela ambiental. Gradativamente surgiram, então, normas tributárias, estabelecendo mecanismos de preservação do meio ambiente, por meio de vários instrumentos, dentre os quais merece destaque o tributo ambiental. Isso despertou a atenção da doutrina, a qual passou a se preocupar, desse modo, com o uso da tributação em matéria ambiental.

Esta obra tem por objeto as principais questões que giram em torno desse fenômeno. Como o direito tributário pode ser utilizado como forma de preservação do meio ambiente? Quais são os instrumentos a serem utilizados? Seria possível estabelecer um conceito e um perfil sobre os tributos ambientais? Qual a estrutura possível dessa nova figura jurídica? Quais espécies tributárias poderão ser utilizadas para o alcance desse desiderato preservacionista? Eis os principais problemas enfrentados pelo trabalho.

O ponto de partida a ser estabelecido é o contexto em que a tributação ambiental poderá ser identificada: o campo das normas tributárias direcionadoras de conduta, as quais se destinam a incentivar ou desincentivar a realização de comportamentos pelos particulares. Para isso, no capítulo I são examinadas as atuações indiretas da Administração Pública, no Estado Social de Direito, surgido no século passado, en especial as realizadas por meio de instrumentos financeiros. Como o Poder Públicc pode agir por meio de particulares para realizar determinadas finalidades? Quais as formas de atuação? De que maneira o instrumento financeiro poderá ser utilizado?

Em seguida, o estudo avança no exame do tema da extrafiscalidade, identificando as principais teorias existentes na doutrina alemã e na brasileira sobre a matéria. Como as normas extrafiscais podem ser diferenciadas das normas fiscais? Qual o critério que deve ser utilizado para tanto: o efeito ou a finalidade da norma? Em que

consiste a finalidade da norma? É sinônimo de função?

O capítulo II tem como propósito gizar o perfil das normas tributárias direcionadoras. Como tais normas podem ser identificadas? Como podem ser diferenciadas das normas de simplificação fiscal? Quais são as características e os pressupostos para a edição de uma norma tributária direcionadora? Sobre tais questões, será utilizada como modelo teórico a doutrina alemã, a qual há bastante tempo tem se ocupado do exame das *Lenkungsnormen*, examinando-as com bastante profundidade.

Considerando a adoção pelo Brasil do modelo do Estado Federal, que importa em uma divisão de competências entre os respectivos entes, no capítulo III o tema da competência para a elaboração das normas direcionadoras é debatido, iniciando-se com uma definição sobre a natureza das normas de competência. Seriam elas simples normas permissivas, como defende boa parte da doutrina? Posteriormente, realiza-se um escorço histórico para verificar o modo como as competências foram repartidas pelas Constituições brasileiras pretéritas, chegando-se, finalmente, ao texto de 1988. Tudo isso tem como objetivo identificar as matérias que poderão ser veiculadas pela União, pelos Estados, Municípios e pelo Distrito Federal, por meio de normas indutoras, inclusive a matéria ambiental. Ao final do capítulo, o tema da competência tributária também é estudado, pois a edição de uma norma tributária direcionadora pressupõe que o ente titularize dupla competência (material e tributária). Logo, é imprescindível identificar quais são as possibilidades previstas constitucionalmente para o uso dessa modalidade de norma jurídica.

O estudo da disciplina constitucional das competências tributárias prossegue no capítulo IV, que se ocupa da compatibilidade das normas direcionadoras com as espécies tributárias previstas pela atual Constituição Federal. O ponto de partida é identificar o modelo constitucional dos impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, a fim de se averiguar, em um segundo momento, quais são as figuras que poderão veicular normas direcionadoras. São admissíveis as taxas direcionadoras, considerando os princípios constitucionais que estruturam essa figura? Em relação aos impostos, existe uma maior abertura para a utilização do instrumento indutor? E as contribuições especiais, quais as espécies

que podem funcionar como tributos direcionadores? Eis os principais problemas abordados nesse capítulo.

O capítulo V representa o início da segunda parte do trabalho, que versa especificamente sobre a tributação ambiental. Inicialmente, é traçado um conceito de meio ambiente, premissa importante para a delimitação, realizada no capítulo seguinte, acerca dos tipos de tributos ambientais que poderão ser instituídos. A proteção constitucional ao meio ambiente também é abordada, para situar as possibilidades de uso do instrumento tributário. Dois outros temas muitos importantes, tratados nessa parte do estudo, são a internalização dos custos – ideia construída no âmbito da economia ambiental, que repercute em cheio na tributação ambiental– e o princípio do poluidor-pagador. Qual a origem e o significado desse princípio? De que maneira pode repercutir no âmbito tributário? Como identificar a figura do poluidor? Por fim, os fundamentos constitucionais dos tributos ambientais no Brasil são discutidos.

Avançando na discussão do tema, no capítulo VI é discutido o conceito sobre os tributos ambientais. Qual o traço característico dessa figura? Admite-se a existência de tributos ambientais com fins financeiros? A hipótese defendida é no sentido de que os tributos ambientais são tributos direcionadores de conduta, não podendo ser instituídos com meros fins de arrecadação de receitas. No entanto, esse não é o único traço que compõe o perfil do instituto. Neste particular, o trabalho tenta inovar em relação à doutrina então existente sobre a matéria, tentando gizar um perfil para os tributos ambientais, o qual não se limita à finalidade que justifica a criação dessa exação, tudo com base no ordenamento jurídico brasileiro. As modalidades de tributos ambientais e a compatibilidade destes com os princípios de direito ambiental também integram a temática dessa parte do trabalho. Ingressa o estudo, ainda, no controvertido tema da compatibilidade dos tributos ambientais com a capacidade contributiva. Esse princípio deve mesmo ser afastado em face da criação dos tributos ambientais? O princípio da proporcionalidade poderá ser utilizado em tal situação ou deverá prevalecer a capacidade contributiva em seus dois aspectos? Outra questão tratada é a compatibilidade das espécies tributárias com a tributação ambiental. Quais são as espécies tributárias existentes no sistema brasileiro que poderão funcionar

como tributos ambientais?

Partindo-se da assertiva estabelecida nos capítulos anteriores, as quais admitem a criação no Brasil dos tributos ambientais, no capítulo VII é definida a estrutura possível dessas exações. Qual a materialidade possível dos impostos ambientais? A titularidade de bens que contaminem o meio ambiente pode representar o aspecto material da hipótese de incidência de um imposto ambiental? E a quantificação do tributo, como será possível em face da aplicação do princípio do poluidor-pagador? Em relação às taxas, quais as hipóteses de incidência possíveis para as taxas ambientais? Como definir a base de cálculo do tributo? E as contribuições especiais, qual o fato que pode ser escolhido como materialidade de uma contribuição especial ambiental? As contribuições interventivas seriam o meio mais idôneo à criação desse tributo? Essas questões representam o núcleo da investigação realizada nesse capítulo.

Finalmente, no capítulo VIII são estudados os tributos atualmente exigidos no país os quais têm sido qualificados como "tributos ambientais". Considerando o conceito e o perfil traçado no capítulo VI, sobre o instituto, algumas taxas ambientais, cobradas pela União e pelos Municípios, serão examinadas. Essas figuras são compatíveis com o princípio do poluidor-pagador, que estrutura os tributos ambientais? Há alguma contribuição especial que pode ser qualificada como um tributo ambiental, como a Cide-combustíveis, por exemplo? E o ICMS-ecológico, é uma espécie de imposto ambiental? A análise dessas questões levará à conclusão de que a experiência brasileira sobre a matéria ainda é muito incipiente, porque há um pequeno número de figuras que podem realmente ser identificadas como verdadeiros tributos ambientais.

Ao final são apresentadas as principais conclusões, as quais têm o propósito de tentar lançar luzes em terreno marcado pela escassez de estudos, embora se trate de um tema de grande relevância para a contemporaneidade.

O Autor

Capítulo I – Extrafiscalidade: contexto e critérios de identificação

1 O contexto das normas direcionadoras: a atuação da Administração Pública p meios indiretos

1.1 Noção inicial

1.2 Os modos de atuação indireta

1.3 Intervenções diretas *versus* intervenções indiretas

1.4 A atuação indireta por meio de instrumentos financeiros

2 Distinção entre as normas fiscais e as extrafiscais

2.1 Distinções necessárias: fim, finalidade, função, causa e motivo

2.2 Posição da doutrina alemã sobre as normas extrafiscais

2.2.1 O fim do tributo: a proposta de Dora Schmidt

2.2.2 A teoria de Karl Bräuer

2.2.3 A teoria dos fins acessórios dos tributos

2.2.4 A teoria de Peter Selmer

2.2.5 A intervenção nos direitos fundamentais como critério diferenciador

2.2.6 A teoria dos fins objetivos da lei

2.2.7 Dieter Birk e os efeitos dos tributos

2.3 A posição da doutrina nacional

2.4 Nossa posição

Capítulo II – Perfil das normas tributárias direcionadoras

1 As normas tributárias direcionadoras

1.1 Noção

1.2 A nomenclatura na doutrina nacional
1.3 Critérios doutrinários para a identificação
2 As normas de simplificação fiscal (*die Vereinfachungsnormen*)
2.1 Origem
2.2 Conceito: divergências doutrinárias
2.3 Fins
2.4 Medidas simplificadoras
2.5 Fundamentos constitucionais
2.6 Órgãos com competência para editar medidas simplificadoras
2.7 Compatibilidade com as normas direcionadoras
3 Características das normas direcionadoras
4 Pressupostos da norma direcionadora
5 Tipos de normas direcionadoras
6 Vantagens, desvantagens, chances e riscos na utilização das normas direcionadoras
7 Repercussão do direcionamento na estrutura da norma impositiva tributária

Capítulo III – Competência para a edição das normas tributárias direcionadoras
1 A competência como permissão qualificada
2 A exigência de dupla competência para a edição das normas tributárias direcionadoras no Estado Federal
3 A repartição de competência no ordenamento brasileiro
3.1 A repartição como pressuposto de existência do Estado Federal
3.2 A repartição de competências nas Constituições brasileiras
3.3 O modelo adotado pela Constituição Federal de 1988
3.3.1 Parâmetros gerais
3.3.2 O modelo de repartição de competências adotado pela Car

1988

3.3.2.1 Competência da União

3.3.2.2 Competência dos Estados-membros

3.3.2.3 Competência dos Municípios

3.3.2.4 Síntese das matérias que poderão ser objeto da competências reguladoras dos entes federados

4 A competência tributária

4.1 Conceito

4.2 A repartição da competência tributária no Estado Federal brasileiro

Capítulo IV – Compatibilidade das normas direcionadoras com as espécies tributárias

1 Adequação das espécies tributárias em relação à tributação direcionadora

2 Imposto

3 Taxas

4 Contribuição de melhoria

5 Empréstimos compulsórios

6 Contribuições especiais

Capítulo V – O tributo como instrumento de proteção ao meio ambiente

1 Conceito sobre meio ambiente

2 Tutela constitucional do meio ambiente

3 Instrumentos de proteção ambiental

4 A internalização dos custos

5 O princípio do poluidor-pagador

5.1 Origem e evolução

5.2 Significado

5.3 Alcance

5.4 Fundamento do princípio
5.5 Funções
5.6 Permissão para poluir: inexistência
5.7 Limites para aplicação
5.8 Mecanismos de aplicação
5.9 O montante dos custos
5.10 A repercussão financeira
5.11 Identificação do poluidor
5.12 Previsão do princípio pelo ordenamento brasileiro
5.13 Repercussão sobre o direito tributário
6 Fundamentos constitucionais dos tributos ambientais no Brasil

Capítulo VI – Tributos ambientais
1 Delimitação do conceito
2 Perfil do tributo ambiental no ordenamento brasileiro
3 Reações do destinatário da norma tributária indutora
4 Tipos de tributos ambientais
5 Tributo ambiental *versus* instrumentos tradicionais do ordenamento jurídico
6 Compatibilidade em tese com os princípios de direito ambiental
7 Questões controvertidas
7.1 Capacidade contributiva
7.2 Conflitos de fins
7.3 Possibilidade de tributação do ato ilícito
8 Adequação das espécies tributárias à tributação ambiental
9 A inserção do elemento ecológico nos tributos ordinários

Capítulo VII – Estrutura possível dos tributos ambientais

1 Aptidão das espécies tributárias no ordenamento brasileiro para instrumentalizar a proteção ambiental
2 Os impostos ambientais
2.1 Aspectos gerais
2.2 A regra-matriz de incidência possível dos impostos ambientais em sentido estrito
2.2.1 Aspecto material
2.2.2 Aspecto temporal
2.2.3 Aspecto espacial
2.2.4 Aspecto subjetivo
2.2.5 Aspecto quantitativo
2.3 A arrecadação dos impostos ambientais
2.4 A receita dos impostos ambientais
3 Taxas ambientais
3.1 Admissibilidade das taxas ambientais indutoras
3.2 Modalidades de taxas ambientais
3.3 A estrutura possível das taxas ambientais
3.4 Base de cálculo
4 Contribuição de melhoria ambiental
5 Contribuições especiais ambientais
6 Os empréstimos compulsórios e a tributação ambiental

Capítulo VIII – Os tributos ambientais no ordenamento jurídico brasileiro
1 Delimitação da abordagem
2 Impostos ambientais
2.1 Criação de impostos ambientais em sentido estrito
2.2 Possibilidade de inserção de elementos ecológicos nos impostos

ordinários
3 Taxas ambientais
3.1 Admissibilidade
3.2 Taxas federais: Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental
3.3 Taxas ambientais estaduais
3.4 Taxas ambientais municipais
4 Contribuição de melhoria
5 Empréstimos compulsórios
6 Contribuições especiais
7 Suposto tributo ambiental: o ICMS ecológico
8 Conclusão sobre os atuais tributos ambientais do nosso ordenamento

Conclusões

Referências

1 O CONTEXTO DAS NORMAS DIRECIONADORAS: A ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA POR MEIOS INDIRETOS

1.1 Noção inicial

A função administrativa pode ser realizada pela Administração Pública de modos diversos. Via de regra, o Poder Público atua por meio de proibições e de ordens, prescritas por normas jurídicas. É o que ocorre, por exemplo, quando exerce o seu poder de polícia, proibindo a prática de determinada conduta e, desta forma, restringindo o exercício de direito individual do cidadão. Assim, aplica as normas jurídicas gerais, dentro do âmbito das suas atribuições, atuando diretamente por meio da edição de atos administrativos e da realização de providências materiais.

De outro lado, é possível também que a atuação da Administração ocorra por meios indiretos.[1] Esse fenômeno foi muito bem examinado na década de 1970 pelo grande publicista alemão, Paul Kirchhof, em clássico estudo, intitulado *Verwalten durch „mittelbares" Einwirken*.[2]

Segundo ele, para estruturar a realidade, diminuindo o abismo existente entre os textos jurídicos e os fatos, a Administração acaba se afastando dos modelos legais regulados pelos documentos normativos.[3] Em outras palavras, tanto o conteúdo quanto os meios utilizados pelo Estado, em tais situações, não são aqueles previstos em tipos legais.

Para perseguir novos tipos de fins, o Poder Público afasta-se do modelo das ordens e das proibições, buscando um instrumental de "cooperação". Assim, substitui o regulamento pelo incentivo, a obrigatoriedade pelo poder de convencimento, a multa pela vantagem fiscal, os órgãos de execução pelos intermediários privados, a execução pela conciliação.[4] Com isso, o Estado não busca apenas direcionar, induzir os modos de comportamentos individuais, mas sim controlar, de forma efetiva e indireta, o funcionamento dos acontecimentos.

Para alcançar esse desiderato, o Estado não promulga ordens, e sim provoca efeitos reais, que são menos perceptíveis pelos destinatários (os administrados). Uma ordem, diz Kirchhof, é promulgada de forma consciente e controlada pelo ente estatal. Já a atuação por meios indiretos provoca efeitos reais que não são percebidos em larga escala pelo aplicador. Vale dizer, os efeitos são disfarçados.

Tanto a repetição quanto o controle de tais condutas situam-se fora do âmbito do Estado, afastamento este que reduz a influência dos órgãos estatais sobre os comportamentos realizados e sobre os efeitos causados. Tal fator, para Kirchhof, acaba enfraquecendo o autocontrole do Estado.[5] Em contrapartida, o Estado de Direito exige que exista uma responsabilidade estatal por todas as ações realizadas. Vale dizer, a atuação da Administração insere-se dentro dos limites do Direito.[6] Destarte, o modo de atuação indireta deve ocorrer dentro de contornos gizados pelo ordenamento. Não se trata, pois, de um atuar contra, e sim conforme o Direito.

É importante observar que a existência dessa atuação indireta da Administração parte de um pressuposto: a admissão de uma interação entre Estado e Sociedade. Na área econômica, por exemplo, as iniciativas gerais de política estatal influenciam a economia privada. Por isso, há uma inevitável influência do Estado sobre a vida econômica. Por outro lado, a produtividade dos sujeitos que exercem atividade econômica pode repercutir, de modo negativo ou positivo, no Estado. Assim, embora no plano normativo exista uma separação entre Estado e Sociedade, no plano real há influências e interpenetrações.

Os direitos fundamentais, lembra Kirchhof, acabam representando um modelo normativo de ordenação dessa diferenciação entre quem provoca efeitos e os afetados por tais comportamentos, à medida que os titulares desses direitos e os obrigados a cumpri-los se colocam uns em face dos outros como participantes de uma relação de direito constitucional.[7] O Estado é o Poder Público, vinculado e obrigado a proteger e observar os direitos fundamentais, enquanto a Sociedade constitui os seus titulares, aos quais a Constituição assegura uma série de faculdades, que devem ser garantidas pelo e contra o Poder estatal.[8] Assim, a diferença entre as atuações estatais e os administrados por estas afetados é necessária aos direitos fundamentais.[9] É com base na consideração destes que se observa uma constante situação de conflito entre a

liberdade individual e os modos de atuação do Estado.

Tais modos de atuação estatal não podem ser observados apenas com base no exame das ações dos órgãos do Estado e das formas jurídicas estatais específicas. Se assim fosse, uma boa parte dos efeitos provocados pelo Estado passariam desapercebidos.

Isso porque as atuações indiretas são resultado de ações mediadas e realizadas por terceiros, estranhos, portanto, à organização administrativa. Nesses casos, não é o Estado quem conduz o resultado da sua ação pessoalmente ou por meio dos seus órgãos. Muitas vezes ele deixa a cargo de um terceiro ou do afetado a possibilidade de obtenção do efeito perseguido com a atuação estatal.

Ao atuar de modo indireto, o Estado utiliza todos os meios disponíveis de forma organizada na realidade social, meios econômicos ou psicológicos para alcançar objetivos administrativos. O Poder Público renuncia, então, às ordens diretas e escolhe *desvios*.[10] A adoção destes pressupõe a existência de uma liberdade do cidadão como objeto da conformação política. Não há imposição do Estado, pois é deixada ao administrado uma possibilidade de escolha em adotar ou não a conduta desejada pela Administração. O Poder Público, então, abandona os modelos tradicionais, previstos normativamente em textos legais, e escolhe outros caminhos, todos adequados à Constituição.

Em regra, a atuação da Administração por modos indiretos não é prevista em um tipo legal. O Poder Público procura se desligar das fórmulas jurídicas convencionais e busca outros modos para alcançar efeitos na realidade, estruturando-a.

Ocorre, então, a atuação de um órgão não estatal, de um cidadão, ambos situados fora da estrutura administrativa. Com o afastamento da conduta da zona de influência da Administração, o caráter estatal do acontecimento se enfraquece, como observa Kirchhof,[11] podendo até mesmo se perder por completo.[12]

De qualquer forma, a conduta deve ser realizada dentro de determinados limites, que não são muito claros, pois o Estado não define as suas ações, nem na lei nem no ato administrativo. A mediatidade da conduta, reafirme-se, não é facilmente percebida.

Em qualquer caso, o desvio escolhido pelo Estado para direcionar, induzir a ocorrência de determinado resultado na realidade social não pode suprimir os limites postos pelo Estado de Direito. A jusestatalidade significa sempre limitação jurídica.[13] A questão, portanto, não é indagar se o ordenamento jurídico vincula ou não os modos de atuação indireta ou se os desvincula desses limites. O Estado de Direito só admite um questionamento: com quais conteúdos o ordenamento jurídico admite a atuação administrativa por meios indiretos?

O perfil desse tipo de atuação parte da constatação da existência de um modelo jurídico tradicional, que posiciona o Estado e o administrado em uma relação jurídica, cujo conteúdo é determinado pela vontade estatal, ou seja, é a Administração quem estabelece os tipos de situações jurídicas.

O Estado afasta-se desse modelo de atuação, quando a formação da vontade não é mais reservada exclusivamente para ele.[14] Desse modo, uma das características típicas da Administração é reduzida. À medida que ocorre uma renúncia à formação da vontade exclusivamente estatal, há um enfraquecimento da obrigatoriedade das regras jurídicas.

Em tais casos, portanto, a execução da regra não ocorre por meio de uma atuação estatal, e sim pelo particular. Destarte, como lembra Kirchhof,[15] o perfil do Estado se altera: em vez de exercer um poder ordenador, passa a manifestar um poder de conformação, direcionador (indutor).

Assim, a formação privada da vontade e os modos de atuação privada são colocados a serviço da Administração. A vontade e o agir do cidadão não são tomados apenas como objeto de ordenação, e sim também como instrumento de conformação (estruturação). Logo, os órgãos administrativos e os afetados com a atuação da Administração trabalham em comum para o alcance do objetivo administrativo.[16]

1.2 Os modos de atuação indireta

A mediatidade (*Mittelbarkei*t) da atuação administrativa comprova que o Estado não regula por suas próprias mãos o funcionamento da Administração, pois esta

utiliza a ação de um terceiro, estranho aos seus quadros, para realizar determinado fim. Isso ocorre, segundo Kirchhof,[17] nas seguintes situações: (a) quando alguém que não titulariza uma situação jurídica estatal é encarregado de realizar uma ação administrativa; (b) o destinatário de uma atuação administrativa retransmite os efeitos desta ação; (c) um mecanismo fora do controle jurídico-estatal produz o efeito de uma iniciativa administrativa.

Nos três casos a atuação administrativa não é mais controlada e dominada pelo Estado, que, na verdade, confia à sociedade a realização de uma tarefa administrativa. Não é possível identificar a presença de um ato estatal. O funcionamento da Administração parece afastar-se, assim, do direito administrativo. O Estado se torna, destarte, um "autor indireto".[18]

Na primeira hipótese de atuação indireta, portanto, o Estado, para realizar determinada atividade, não utiliza seus próprios órgãos, e sim recorre aos particulares (titulares de direitos fundamentais) para a realização de tarefas administrativas.[19]

Nessas situações, particulares são inseridos, assim, como auxiliares da Administração, por várias razões, principalmente porque dispõem de condições materiais melhores para realizarem a conduta objetivada.

O caso mais notório de atuação administrativa privada, para Kirchhof,[20] é o empréstimo (*Beleihung*), por meio do qual um instrumento administrativo estatal é conferido a um setor privado, fomentando a sua atuação.

Já na segunda hipótese de *Mittelbarkeit*, sujeitos privados agem como auxiliares da Administração, uma vez que simplesmente repetem uma ação administrativa do Estado. Em outras palavras, eles executam ações já modeladas, plasmadas pelo Poder Público.

Nesses casos, o meio de intervenção utilizado busca realizar determinado fim com a outorga de um favor ou de um ônus aos terceiros interessados.[21] É o que ocorre, por exemplo, quando o Estado concede uma subvenção a determinado grupo de sujeitos.

Com base em mecanismos administrativos, a Administração utiliza um setor privado para realizar uma ação administrativa. Assim, o cidadão é afetado pela

medida estatal, e também tem obrigações como realizador da ação administrativa. Destarte, a medida administrativa é destinada, endereçada ao cidadão, para que, por meio dele, se alcance o efeito desejado.

Esse modo de atuação administrativa, lembra Kirchhof, é típico de uma intervenção estatal conformadora da sociedade e da Administração no Estado do Bem-Estar Social, que regularmente alcança grupos, e não indivíduos isolados, e por isso busca extrair efeitos coletivos.[22]

A obtenção de efeitos de atuações administrativas pode ocorrer por meio da incidência de um ônus (*Lastenüberwälzung*). O direito tributário admite esse tipo de situação quando, por exemplo, prevê que o contribuinte pode transferir para um terceiro um ônus financeiro. É o que ocorre com os impostos indiretos. Para alcançar determinado objetivo (ex.: redução do consumo de um bem), o Estado transfere ao particular o encargo para obter esse desiderato, fazendo incidir um ônus financeiro sobre determinada conduta, o que possibilita, destarte, que o efeito buscado com uma atuação administrativa possa ser alcançado com a mera atuação do particular. Este, por seu turno, repassa o ônus para o consumidor.

Essa intervenção, que pode ocorrer por meio do tributo, provoca modalidades diversas de comportamento, que poderiam ser objeto de uma determinada atuação administrativa por meio de ordens, todavia, com a incidência de um ônus há uma maior facilidade na obtenção do efeito desejado.

Além do tributo, as subvenções estatais também podem ser utilizadas pela Administração para a manutenção de uma determinada conjuntura política.

Dessa forma, por meio de tais incidências de ônus, os indivíduos afetados se destacam com mais nitidez e de forma diferente da coletividade, no entanto, a possibilidade de percepção desses ônus é enfraquecida, por dois motivos: (a) a atuação estatal não é tão ostensiva, de maneira que o indivíduo observa o comportamento esperado pelo Estado, involuntariamente; (b) a generalidade do ônus parece que impede uma reação de defesa de um direito individual.[23]

É dentro desse contexto de atuação do Estado por meios indiretos que se localizam as normas direcionadoras de comportamento (*Lenkungsnormen*), as quais,

numa primeira aproximação, podem ser visualizadas como as regras que estabelecem a incidência de um ônus financeiro ou a concessão de um benefício para que o particular pratique uma conduta para realizar, no plano fático, um fim previsto pela Constituição Federal.

1.3 Intervenções diretas *versus* intervenções indiretas

A identificação de uma atuação indireta do Poder Público exige, ainda, o estabelecimento de uma diferenciação precisa entre as intervenções diretas e indiretas, para evitar confusões.

O tema foi explorado por Ulrich Scheuner,[24] que, com profundidade, ao examinar o tema da intervenção estatal na economia, estabeleceu os critérios para diferenciar os modos de atuação do Estado nessa seara.

Com efeito, por atuação direta (*unmittelbare Handlung*), compreende o publicista alemão as medidas por meio das quais o Estado, com diretivas jurídicas vinculantes e mandamentos coercitivos, dirige-se aos particulares para exigir deles uma ação, omissão ou tolerância.[25]

Por outro lado, através de meios indiretos de influência estatal (ex.: política fiscal, política de crédito, manipulação da moeda, subvenções e privilégios) o Estado alcança, segundo Scheuner, o seu objetivo, não por meio da produção do comportamento desejado, através de ordem, mas sim por meio de incentivos econômicos, ou, ao contrário, por meio de uma discriminação da modalidade do comportamento indesejado ou por meio da aplicação de meios, que são indicados para outros fins (ex.: tributos), que, porém, podem ser utilizados com finalidade econômica de direcionamento.[26]

A diferenciação traçada por Scheuner vai ao encontro do perfil traçado por Paul Kirchhof acerca da mediatidade da atuação estatal, indicado no item anterior, permitindo-se ressaltar alguns traços característicos dessa atuação do Poder Público, que se fazem presentes nas normas direcionadoras (*Lenkungsnormen*): utilização de meios financeiros para provocar a prática de comportamentos desejados ou evitar os indesejados.

Dessa forma, gradativamente o perfil desse tipo de normas jurídicas vai sendo apresentado.

Em tais casos, vale reafirmar, a Administração pode se afastar do modelo tradicional das regras jurídicas para conformar a realidade. Nesses casos, abre mão da ordem, do comando. Em vez do mandamento, utiliza o estímulo. No lugar da atribuição de efeitos jurídicos, utiliza o poder de convencimento, em lugar da sanção, a vantagem fiscal.[27] Como assevera Kirchhof, "o Estado utiliza todos os meios econômicos e psicológicos disponíveis na realidade social para alcançar seus objetivos administrativos".[28] E arremata: "ele renuncia às ordens diretas e escolhe desvios".[29] Em tais situações, ocorrem as atuações indiretas *(mittelbare Einwirkungen*) da Administração.[30] Por outras palavras, o Estado, para conseguir determinados objetivos, utiliza fórmulas para convencer o particular a adotar determinada conduta, sem utilizar para tanto a sua força institucional.

Assim sendo, essa mediatidade (*Mittelbarkeit*) da atuação significa que, por meio de um ato, de um comportamento do administrado, alvo de uma medida estatal, ou de um terceiro,[31] a realidade é conformada, sem que o Estado necessite, para isso, atuar diretamente[32] por meio dos seus órgãos.[33] Por esse motivo, a vontade do administrado passa a ser instrumento da conformação da realidade, de maneira que Estado e particular trabalham em conjunto para o alcance de determinado fim.[34]

Em verdade, a Administração não direciona somente a prática de comportamentos individuais, mas também domina a realização de determinados acontecimentos.[35] De qualquer forma, o que se busca é a produção de efeitos no mundo fenomênico, na realidade, estruturando-a. O que se visa é a modificação da realidade ou a preservação de determinada situação fática.

Obviamente que tais formas de atuação não escapam do controle jurídico,[36] no âmbito do Estado de Direito. Como acentua Kirchhof, o funcionamento de tais efeitos "devem permanecer sob o controle do ordenamento do Estado de Direito".[37]

A mediatidade da atuação estatal, fenômeno típico do Estado de Direito, pode ocorrer de formas diferenciadas, dentre[38] as quais importa destacar, como já salientado, a fórmula da incidência de um ônus financeiro (*Lastenüberwälzung*).

Nesse caso, um encargo de caráter pecuniário é imposto, servindo como um meio para provocar efeitos na realidade, direcionando comportamentos. É o que ocorre, por exemplo, quando o Estado institui um tributo que incide sobre determinada atividade, visando, com isso, que ela ocorra em menor frequência ou até mesmo deixe de ser realizada.[39]

1.4 A atuação indireta por meio de instrumentos financeiros

A *Lastenüberwälzung* é um exemplo típico da utilização do dinheiro como meio de direcionamento de condutas, convém reafirmar.

O dinheiro é o meio mais racional de orientação da conduta econômica. As suas funções econômicas, como medida de valor e de pagamento, meio de troca e meio de conservação de valor, fornecem à Administração possibilidades de orientação e formas de ação, funcionando, também, como instrumento de satisfação de necessidades e de planejamento.[40]

O poder de atuação por meio da disponibilização do dinheiro pelo Estado apresenta para este uma dimensão política e uma possibilidade de estruturação, de conformação da realidade,[41] de forma mais ampla do que mediante o uso de comandos normativos. Por esse motivo, assevera, com razão, Kirchhof, que "a administração, com fundamento no poder financeiro do Estado, é hoje um instrumento central para os efeitos estatais".[42]

Em verdade, o mandamento normativo comporta apenas duas possibilidades: o cumprimento ou o descumprimento. Já o uso do dinheiro pelo Estado, mediante o exercício do seu poder financeiro, lhe possibilita uma grande área de atuação, de forma mais flexível, pois os comportamentos dos particulares poderão ser ajustados conforme as circunstâncias. Como aduz Kirchhof, "as vantagens estatais prometem uma motivação individual segura no atendimento do comportamento desejado pelo Estado".[43] É o que ocorre, por exemplo, quando o Estado concede um empréstimo para o particular realizar determinada atividade econômica que poderá trazer benefícios para a coletividade. O Estado, assim, usa o seu poder financeiro, produzindo, por meio do particular, efeitos na realidade.

Disso se infere, como assinalam com propriedade Klaus Vogel e Christian Waldhoff, que o Estado exerce o seu poder financeiro, de um lado, no seu âmbito interno, para direcionar o próprio aparato estatal, de outro, para fora da estrutura do Estado, isto é, como meio de direcionamento (*Lenkungsmittel*), para exercer influência na economia e na sociedade.[44]

No primeiro caso, há uma série de normas jurídicas disciplinando a arrecadação e a realização da despesa, ou seja, regulando o orçamento. Isso porque a repartição do Poder Político é acompanhada da distribuição de recursos financeiros, que ocorre, via de regra, em estados federados, no texto da Constituição Federal. Já na segunda situação, o exercício do poder financeiro passa a constituir o principal instrumento da Administração para produzir efeitos no plano fático, ou seja, conformar a realidade econômica e social,[45] vale reafirmar.[46]

Tais atuações estatais por meio do uso do dinheiro, para influenciar comportamento, são realizadas, basicamente, de duas formas:[47] (a) o Estado promete uma determinada prestação financeira, condicionando a sua concessão à realização de um comportamento pelo particular (ex.: benefício fiscal) desejável pela Administração; (b) pela imposição de um ônus financeiro para determinadas condutas (ex.: tributação).[48]

A tributação e outras onerações financeiras, assim, podem ser utilizadas como forma de prevenir a ocorrência de comportamentos não desejados pelo Estado ou diminuir a sua frequência. É o que ocorre, por exemplo, quando o Estado aumenta a alíquota de um tributo sobre determinado produto para reduzir a sua produção.

Destarte, pela outorga de incentivos fiscais o Poder Público também pode alcançar tais efeitos, determinando o comportamento dos particulares. Nestes casos, prestações financeiras são utilizadas como forma de motivação para a prática de determinada conduta.

Convém observar, todavia, como nota Kirchhof, que o tributo, como meio de direcionamento de condutas (*Lenkungsmittel*), é utilizável com algumas restrições, pois o Estado também necessita do tributo como fonte de receita,[49] não podendo, obviamente, dela abrir mão de forma ilimitada. O tributo é sobretudo a origem do

poder financeiro do Estado.[50]

Ademais, a utilização do dinheiro como meio estatal de direcionamento de comportamentos não significa que o Estado se liberte, nestes casos, como observam Vogel e Waldhoff, de vinculações constitucionais.[51] Vale dizer, uma série de limites constitucionais são aplicáveis a essa situação.

A imposição de um tributo para a prática de determinada conduta, com o fim de estimular, de reduzir ou de evitar a sua ocorrência, conformando a realidade econômica e social, típico caso de *mittelbare Einwirkung*, constitui uma modalidade de um fenômeno tradicionalmente denominado de *extrafiscalidade.* Como caracterizá-lo? Como diferenciar as normas tributárias extrafiscais das normas fiscais? Eis o tema a seguir desenvolvido.

2 DISTINÇÃO ENTRE AS NORMAS FISCAIS E AS EXTRAFISCAIS

2.1 Distinções necessárias: fim, finalidade, função, causa e motivo

A análise da tributação ambiental exige uma definição prévia acerca de alguns termos utilizados em sentidos diferentes pela doutrina, a fim de se evitar uma confusão na compreensão do tema. Não se pode empregá-los com significados diversos, para que não designem, com isso, realidades totalmente diferentes, apontando para fenômenos díspares. Por isso, é imprescindível essa definição prévia com um posterior posicionamento acerca dos significados a serem considerados no presente estudo.

Em verdade, as expressões finalidade, fim, função, causa e motivo são plurissignificativas. São termos ambíguos, de fato.

O termo "função" pode ser empregado no sentido de tarefa, aspecto de uma norma jurídica, eficácia jurídica, como sinônimo de poder, como competência,[52] objetivo, tipo de situação jurídica e como finalidade. Sem uma prévia definição, portanto, o leitor poderá ter graves problemas na compreensão deste trabalho. Convém alertar, todavia, que a análise se contentará apenas na fixação de premissas, sem pretender

realizar um exame completo e exaustivo da matéria, por não representar o objeto deste trabalho.

A causa é uma categoria muito estudada no âmbito do direito civil. Fala-se, assim, em causa do ato ou do negócio jurídico. De igual modo, no direito administrativo, menciona-se a causa do ato administrativo. A causa do tributo também representa uma antiga preocupação da doutrina do direito tributário. No estudo da tributação direcionadora de condutas algumas teorias mencionam a expressão causa, o que requer um estudo da matéria. Para isso, deve-se buscar na teoria do direito administrativo uma explicação para o problema.

Em que consiste a causa do ato administrativo? É a justificativa para sua prática? O motivo legal do ato? É uma situação empírica? Na doutrina, a expressão ora aparece no sentido de motivo ora como o fundamento do ato. Uma das grandes contribuições para o estudo da matéria foi dada em Portugal, no século passado, por André Gonçalves Pereira. Segundo ele, a "causa é uma relação de adequação entre os pressupostos do acto e o seu objecto".[53] A doutrina pátria diverge sobre esse posicionamento. Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, por exemplo, defende que "a causa final do ato jurídico é o resultado prático a que ele visa".[54] Já Celso Antônio Bandeira de Mello pensa de maneira diferente, defendendo que a causa é "a correlação lógica entre o pressuposto (motivo) e o conteúdo do ato em função da finalidade tipológica do ato".[55] Em sentido diverso opina Marçal Justen Filho, ao equiparar a causa ao motivo do ato.[56]

Já o motivo pode ser compreendido, em primeiro lugar, como a situação fática que permite ou obriga a prática do ato. Trata-se, portanto, de uma situação empírica, que não deve ser confundida com o motivo legal, que consiste na descrição abstrata de uma situação de fato.[57] O motivo, portanto, diz respeito ao "por que" o ato será praticado.

Quanto ao fim, pode ser equiparado à finalidade. É o resultado a ser alcançado pelo ato, no mundo empírico. É a modificação produzida pelo ato jurídico-normativo no mundo dos fatos, e não no plano normativo. São ações a serem implementadas, situações, bens jurídicos, valores a serem tutelados ou realizados, como mencionam Klaus Vogel e Christian Waldhoff.[58] Ex.: o Poder Legislativo elabora uma lei

obrigando os condutores de veículos automotores a utilizarem cinto de segurança. O fim desse ato normativo é provocar a prática de determinado comportamento, proporcionando uma maior segurança no trânsito.

Há que se diferenciar o fim imediato do fim mediato O fim imediato é o comportamento que o ato normativo buscar provocar, por meio de uma proibição, permissão ou obrigação. É o conteúdo do ato, o seu efeito. O fim mediato é o bem jurídico que se deseja tutelar. No exemplo mencionado, o fim imediato é a utilização do cinto de segurança, enquanto o mediato é a tutela da segurança dos condutores de veículos automotores.[59]

Estabelecidas essas premissas teóricas, faz-se mister iniciar o exame das teorias que buscam estabelecer distinções entre os tributos fiscais e os extrafiscais.

Seria possível adotar algum critério para distinguir essas normas? Qual a posição da doutrina contemporânea sobre a matéria? Eis os problemas que deverão ser enfrentados, tendo como referencial teórico principal a doutrina alemã, na qual essas questões têm sido objeto de preocupações desde o início do século passado.

2.2 Posição da doutrina alemã sobre as normas extrafiscais

2.2.1 O fim do tributo: a proposta de Dora Schmidt

A dogmática do direito tributário realiza há muito tempo um esforço para diferenciar as normas fiscais das extrafiscais, utilizando, para isso, diversos critérios.

Nessa tentativa de separação das normas tributárias materiais[60] em dois grandes grupos, merece destaque a obra de Dora Schmidt, intitulada *Nichtfiskalische Zwecke der Besteurung*, publicada em 1926, na Alemanha.[61]

A autora, parte, inicialmente, de uma delimitação do conceito de fim (*Zweck*) e meio (*Mittel*). A conduta, em sentido estrito, o fato, soluciona apenas a tensão entre a realidade percebida e a imagem da fantasia conformada pelos desejos. O *meio* é o conjunto dos comportamentos, dentro de um contexto causal, ao qual pertence também somente a percepção da insatisfatória realidade e a indicação de fins.[62] Já o *fim* é a ação no plano da fantasia que transforma a realidade pensada.[63] O fim está ligado de

forma indissolúvel ao processo de uma ação respectiva com as condições psicológicas do sujeito da ação. Não pode, portanto, ser objetivado. Sendo assim, o fim da ação política não pode ser separado do sujeito que a realiza, o Estado, por meio dos seus órgãos e dos políticos. Nesse âmbito, o fim é "cada melhoria da imagem pensada sobre a realidade, que o desejo dos políticos pensa em realizar".[64]

Dentro dessa concepção, o fim do tributo não é algo objetivo, que possa ser isolado da ação humana.[65] Deve ser observado como algo relacionado às ações políticas.[66]

O mesmo meio pode perseguir uma diversidade de fins. De igual forma, idêntico meio pode ser utilizado para diferentes ações de sujeitos para atingirem fins diversos. É possível, também, que um fim possa ser alcançado através de diferentes meios. O problema da extrafiscalidade dos tributos, segundo Dora Schmidt, surge da possibilidade da existência de diferentes meios para alcançar um mesmo fim.[67]

O tributo produz alteração em dois setores da realidade: (a) na economia privada, na qual ele repercute; (b) na economia do Estado, onde ele se insere. Assim, o comportamento de tributar se relaciona com duas diferentes esferas, contudo, a modificação da realidade não é necessariamente imprescindível para o Fisco. A tributação pode ter como objeto primário a economia privada, atuando como meio para alterar uma situação desagradável para o particular. Nesse caso, a intervenção do tributo pode eliminar determinada situação. Então, o tributo, como afirma Schmidt, é um ataque indireto (*mittelbarer' Angriff*) a essa situação.[68]

O tributo extrafiscal (*nichtfiskalische Steuer*) consiste justamente na possibilidade de o motivo da cobrança do tributo ser a economia privada. Um tributo puramente extrafiscal somente é possível quando a arrecadação de receitas, seu fim fiscal, deixa de ser considerado, ou quando representa apenas um efeito involuntário do tributo.

Seria possível, nessa visão, também, que a extrafiscalidade fosse um fim acessório do tributo, no que a autora concorda com a teoria dos efeitos acessórios, que será adiante analisada.

Partindo dessas premissas, a autora caracteriza o tributo fiscal como aquele cujo

objetivo é o suprimento de alguma necessidade. No âmbito da esfera privada ele não persegue nenhum fim. Ele não deseja provocar nenhuma modificação na vida dos particulares. Em relação à economia privada, ele corresponde ao princípio da capacidade contributiva e à não intromissão do Estado na distribuição da renda e da utilização desta para o lucro e o consumo da economia.[69] Em resumo, os traços característicos dos tributos fiscais são o desejo de arrecadação máxima de receitas e o princípio da repartição da tributação conforme a capacidade contributiva.[70]

Prosseguindo em sua análise, a autora sugere a existência de quatro modos pelos quais a extrafiscalidade pode se expressar: (a) como uma alíquota proporcional do tributo, dentro de um sistema de arrecadação de meios financeiros; (b) como uma alíquota do conjunto dos tributos exigíveis (renda e tributos sobre o patrimônio) conforme o princípio da capacidade contributiva; (c) como um grau de fins não fiscais em um tributo concebido com fins predominantes fiscais; (d) na presença de um tributo puramente não fiscal.[71] Em outras palavras, a extrafiscalidade poderia aparecer, nessa visão, inserida como uma alíquota, uma fração de um tributo ou um conjunto de tributos fiscais,[72] ou de forma pura, embora esta última forma seja de rara ocorrência na realidade empírica, como a própria Dora Schmidt reconhece.[73]

A autora sugere a presença de traços subjetivos e objetivos para caracterizar os tributos extrafiscais, numa tentativa de desenhar o seu perfil. O único traço subjetivo é a sua ligação, em geral, com um fim político, ou seja, o fato de pertencer a um contexto de atuação política. Quanto aos traços objetivos, menciona os seguintes: (i) possibilidade de ser formulado expressamente na lei fiscal; (ii) o tributo pertence a uma série de medidas adotadas dentro de um contexto político; (iii) inexistência de necessidades estatais a serem satisfeitas ou a renúncia a receitas; (iv) objeto da tributação deve ser a renda, o patrimônio, a circulação, o consumo ou o lucro; ou a possibilidade de influenciar comportamentos de caráter não econômico, por meio de medidas de onerações fiscais adicionais; (v) a base de cálculo pode abdicar da observância da capacidade contributiva; (vi) o valor da alíquota não pode ter efeito proibitivo.[74]

Os tributos extrafiscais não se assemelham, contudo, aos impostos finalísticos, por vários motivos, segundo Schmidt. O imposto finalístico é aquele cuja receita é afetada

a um determinado fim. A palavra fim (*Zweck*), aqui, se relaciona com a vinculação da arrecadação do tributo.[75] Ademais, os impostos finalísticos são utilizados para suprir necessidades financeiras do Estado, e não para influenciar em comportamentos. O tributo, nesse caso, portanto, funciona como instrumento arrecadatório, e não como meio de direcionamento (*Lenkungsmittel*).[76]

A autora propõe, ainda, uma modificação no conceito de tributo, então dominante, que relacionava essa espécie tributária a um fim fiscal.[77] Para ela, a figura seria um conceito superior, um gênero, dentro do qual seria possível separar os impostos fiscais, cujas subespécies seriam o imposto finalístico e o imposto sem fim; e os impostos extrafiscais (*nichtfiskalische*). Essa última espécie é definida como todo tributo cujo fim principal não é o de arrecadar receitas.[78]

Avançando em sua análise, Dora Schmidt examina, ainda, a aptidão do tributo como meio para alcançar fins extrafiscais. Para ela, o legislador não deve usar proibições (*Verbote*) para evitar a prática de comportamentos, pois pode levar a uma verdadeira aniquilação do objeto tributável, sem alcançar, de fato, o fim desejado. Esse tipo de tributo é por ela qualificado como um "imposto proibitivo".[79] A concessão de vantagens fiscais, por meio de várias técnicas (ex.: isenções), seria o meio mais apto, segundo a autora, para que o fim extrafiscal fosse atingido.[80] De qualquer forma, a introdução de um tributo extrafiscal dependeria de uma avaliação econômica do legislador acerca das desvantagens[81] e benefícios do tributo.[82]

O sucesso da tributação extrafiscal dependeria da possibilidade de incidência do tributo, considerando o objeto tributável e o sujeito passivo. A evasão fiscal comprometeria o alcance do fim visado.[83]

A autora elenca, em caráter exemplificativo, as possíveis áreas de atuação do tributo extrafiscal, a saber: política estatal, econômica, social e do bem-estar.[84] Em todas as situações, o objetivo do tributo é uma alteração nas relações econômicas ou sociais, nada impedindo, também, que o fim fiscal seja combinado com o extrafiscal.[85]

Em sua conclusão, a autora apresenta as principais ideias da sua análise: (a) é possível pensar na utilização do tributo para alcançar fins extrafiscais; (b) o resultado de uma medida de caráter extrafiscal dependerá do grau de diferença entre os objetos

alcançados com os privilégios fiscais e com os não atingidos por estes; (c) não se deve exigir proibições; (d) a política fiscal de caráter extrafiscal encontra seus limites nas possibilidades políticas da sua realização, considerando que a sua implementação depende de órgãos políticos e de determinações em leis fiscais por estes aprovadas.

Da análise da teoria de Dora Schmidt, percebe-se o esforço grande que ela realiza para traçar um perfil dos tributos extrafiscais, diferenciando-os dos tributos fiscais. Para alcançar esse desiderato, a autora utiliza o critério do fim, e aí reside o problema da sua teoria. É que o seu conceito de fim é extremamente subjetivo, pois está irremediavelmente ligado ao plano psicológico. Como o tributo é instituído por meio de lei, isso nos conduziria a investigar a intenção do legislador, desembocando, portanto, na teoria subjetiva da interpretação, repleta de problemas.

Não se pode olvidar, de outro lado, que a teoria em epígrafe apresenta vários pontos positivos: o reconhecimento da quase impossibilidade da existência de um tributo puramente fiscal ou extrafiscal, ou seja, a admissão da concomitância dos fins perseguidos pelo tributo, o esforço realizado para traçar um perfil dos tributos extrafiscais, bem como a avaliação do problema orçamentário que esse tipo de tributo pode proporcionar. Além disso, Schmidt pensou nos problemas gerados pelo uso da proibição para o alcance dos fins da tributação extrafiscal, embora não tenha se aprofundado nessa análise.

2.2.2 A teoria de Karl Bräuer

Em 1928, Karl Bräuer publicou importante estudo na Alemanha[86] sobre o tema em pauta, apresentando uma grande contribuição para o reconhecimento do caráter indutor do tributo.

O autor defende que a essência interna do tributo se localiza em sua influência nos comportamentos dos contribuintes,[87] contudo, não é afetado pelo destino da receita do tributo, ou seja, pelo modo como esta é utilizada. A receita é externa à exação.

Desse modo, Bräuer reconhece a importância do fim do tributo, concordando, nesse particular, com Dora Schmidt.[88] O autor, então, conceitua o imposto finalístico

(*Zwecksteuer*) como o tributo cuja receita não é em geral utilizada para suprir as necessidades públicas, estando, em verdade, afetada a algum fim.[89]

Os tributos finalísticos, por seu turno, poderiam ser separados em duas classes: (a) impostos com o fim financeiro (*Finanzwecksteuern*); (b) impostos finalísticos de outro tipo (*Zwecksteuern anderer Art*).[90] Os impostos com o fim financeiro destinam-se à arrecadação de receitas para o custeio das necessidades públicas, sendo irrelevante se a receita é direcionada ou não para algum fundo, fator que não altera o seu caráter.[91] Se o fim almejado será ou não alcançado, não é decisivo.[92] Já a outra classe de impostos finalísticos destina-se à obtenção de algum outro fim, relacionando-se às políticas econômicas ou sociais.

Com base nessa separação, o autor discute, então, o problema da afetação do fim das receitas tributárias (*Zweckzuwendung von Steuererträgen*), que, para ele, é uma técnica utilizada para realizar alguma tarefa financeira estatal necessária ou útil.[93] Trata-se, em outras palavras, de um caso especial de vinculação de fim.

Essa técnica pode, para o autor, ser realizada de três formas diferentes: (a) vinculação da receita total de um tributo; (b) cobrança de um adicional vinculado a algum fim, por uma norma tributária; (c) vinculação do fim a uma parte das receitas do tributo.

Bräuer, em verdade, não se preocupou em identificar um critério para separar as normas fiscais das extrafiscais. A sua obra buscou tão somente analisar a importância do fim nos impostos e, por conseguinte, da aplicação da receita. Nesse ponto reside o grande mérito de sua obra, por representar o primeiro trabalho do qual se tem notícia a valorizar o fim do tributo, admitindo, mesmo que implicitamente, que este pode ser utilizado com fim diverso do financeiro.

2.2.3 A teoria dos fins acessórios dos tributos

Uma outra tentativa de diferenciar os tributos fiscais dos extrafiscais foi realizada pela teoria dos fins acessórios (*Nebenzwecke*) do tributo, surgida dentro de determinado contexto histórico e político que justificou o seu aparecimento.

No período do liberalismo prevalecia o dogma da não intervenção do Estado na

economia, ou seja, defendia-se uma abstenção total do Estado na cena econômica. Essa ideia repercutiu na tributação. Como anota Wolfgang Knies, "o programa da negação valeu também justamente para a tributação".[94] Por conseguinte, exigia-se a cobrança de tributos neutros. Sua mais extrema expressão, relata Knies, foi o postulado da neutralidade da tributação (*Postulat der Neutralität der Besteurung*).[95] Explica Dora Schmidt que o elemento do Estado Liberal na concepção política clássica não combina com uma influência na economia e na vida social através do Estado. Com isso, o fim de intervenção na economia não era desejado e, de igual modo, o tributo como um meio para alcançar fins extrafiscais não era admitido.[96]

Desse modo, o tributo era visto expressa e exclusivamente com o fim de arrecadar receitas para suprir as necessidades financeiras do Estado, o que é nada mais do que uma consequência da concepção clássica e liberal do Estado e da Economia, como anota Knies.[97]

No final do século XIX veio a lume, então, a obra de Adolph Wagner, defendendo que o tributo não era apenas um meio fiscal para a arrecadação de receitas para o suprimento das despesas públicas, mas sim, também, um regulador das relações do bem-estar da coletividade, ou seja, a tributação teria uma função social.[98]

Nesse contexto surgiu a teoria dos fins acessórios do tributo como uma tentativa de conciliar as ideias de Wagner com as do liberalismo. Por isso, tem o caráter de compromisso, como afirma Knies.[99]

Para essa concepção, o principal fim (*Hauptzweck*) do tributo é arrecadar receitas para o Estado, sendo o objetivo relacionado à política econômica o fim acessório (*Nebenzweck*). Admite-se, assim, o uso do tributo para alcançar fins extrafiscais. Em qualquer caso, o fim principal sempre seria o arrecadatório.[100] Por tal razão, trata-se realmente de uma teoria intermediária, consoante defende Knies,[101] pois, de um lado reafirma o dogma do liberalismo de que o tributo tem função financeira e, de outro, aceita a possibilidade de utilização do tributo com finalidade interventiva.[102]

Embora tenha gozado de boa aceitação, sendo inclusive abraçada pelo antigo Código Tributário Alemão (*Reichsabgabenordnung*),[103] a teoria em epígrafe não resolve o problema da diferenciação entre tributos fiscais e extrafiscais. Aliás, não

era esse o seu propósito. Uma série de questões ficam em aberto, por exemplo, a existência de um indicador para identificar o fim principal e o acessório do tributo. Seria necessário investigar para tanto a vontade do legislador ou buscar dados objetivos da lei fiscal? Essa pergunta não encontra resposta na doutrina em epígrafe. Além disso, a afirmação de que o fim extrafiscal só poderia ser um fim acessório coloca a extrafiscalidade em território acanhado, de pouca importância, limitando, assim, a possibilidade de utilização do tributo com esse escopo.

Por tais razões, não se pode negar que se trata, em verdade, realmente apenas de uma fórmula de compromisso entre duas concepções opostas, vazia, que pouco acresce ao debate da extrafiscalidade.

2.2.4 A teoria de Peter Selmer

Outro esforço teórico que pode ser mencionado como uma tentativa de traçar o perfil da extrafiscalidade é a obra de Peter Selmer, publicada em 1971, na Alemanha.[104]

Ele afirma, inicialmente, que a extrafiscalidade se refere ao uso da tributação para atingir fins diversos da satisfação das necessidades financeiras do Estado,[105] entretanto, todas as teorias então existentes não gozam de aceitação geral. Por isso, seria necessária uma delimitação.

O ponto de partida dessa tentativa é afirmação de que todo tributo tem efeitos inerentes, não apenas para a política financeira do Estado, mas também para as políticas econômica e social, os quais devem ser considerados e ponderados.[106]

O ato de tributação extrafiscal é aquele que tem como motivação uma estruturação, uma conformação metódica da ordem econômica, social ou da política em geral. Isso implica praticar um ato em determinado momento, direcionado para mudanças. O tributo, assim, é denominado como um instrumento ou uma ferramenta do intervencionismo.[107] A lei intervencionista, por conseguinte, é direcionada para um objetivo concreto, material.[108]

É irrelevante, contudo, segundo o autor, se essa lei provoca ou não efeitos para a liberdade de concorrência.[109]

Admitindo não ser fácil, diante desse contexto, identificar se uma determinada lei pode ou não ser caracterizada como extrafiscal, Selmer sugere a existência de traços objetivos e subjetivos como critérios de reconhecimento da extrafiscalidade.

As indicações objetivas repousam na definição do objeto da tributação e da fixação da alíquota. Quando o legislador se afasta da capacidade contributiva, isso é um indício de que se trata de uma norma fiscal interventiva.[110]

Ao lado dessa identificação objetiva, há, também, os elementos subjetivos, cuja investigação não seria uma tarefa fácil, pois significa uma pesquisa da intenção do legislador fiscal, suscetível de ser constatada por meio da análise dos documentos que integram o processo legislativo respectivo, ou seja, atas de deliberação do parlamento, o programa de governo da respectiva legislatura, a reação ao projeto de lei etc.[111] Em outras palavras, esse traço subjetivo importa numa identificação clara da vontade do legislador.[112]

O louvável esforço de Selmer para gizar os critérios identificadores da lei extrafiscal não logrou êxito. Os elementos objetivos foram definidos apenas por meio de indícios, e não de dados seguros, que permitissem uma identificação da lei extrafiscal. Quanto aos elementos subjetivos, desembocam num problema de interpretação, pois defende a pesquisa da vontade do legislador, o que importa – embora o autor não admita isso de forma expressa –, na utilização do método histórico de interpretação. Além disso, a ênfase na vontade do legislador parece significar que o mencionado doutrinador acaba aderindo à problemática teoria subjetiva da interpretação, já superada atualmente.

2.2.5 A intervenção nos direitos fundamentais como critério diferenciador

Modernamente, corrente abalizada da doutrina busca separar as normas fiscais das normas extrafiscais com base no critério dos direitos fundamentais. Dentro dessa visão, os tributos com fins de financiamento das tarefas do Estado não afetam os direitos fundamentais, eles não criam nenhum direito, mas sim estabelecem restrições econômicas à área dos direitos fundamentais de liberdade.[113]

Assim, os tributos fiscais apresentam apenas uma intervenção neutra, um efeito geral de bloqueio, de inibição (*Hemmungswirkung*) em relação aos direitos de liberdade. Ou seja, na relação entre o direito tributário e os direitos fundamentais a arrecadação de receitas é qualificada como uma intervenção neutra. Por meio desses tributos, o efeito oriundo da arrecadação, com a aplicação da lei fiscal, é objeto de valoração constitucional, na medida em que as posições jurídicas dos cidadãos são oneradas de forma igual, ou seja, por meio da igualdade formal.[114] Assim, não se perseguem modificações nos comportamentos dos administrados. Em outros termos, o fim primário de arrecadação de receitas para o financiamento das despesas estatais representa uma intervenção legítima, do ponto de vista constitucional.[115]

Destarte, as leis fiscais que perseguem esses fins integrariam o âmbito geral das vinculações jurídicas, enquanto as leis extrafiscais afastam-se da igualdade formal, produzindo, por causa do seu direcionamento para fins subjetivos ou objetivos, intervenções relevantes no âmbito das liberdades dos indivíduos. Como elas se afastam do princípio da capacidade contributiva – critério para a realização da isonomia formal –elas estão forçosamente sujeitas a uma justificação especial. Por conseguinte, as normas extrafiscais submetem-se à aplicação de outros princípios constitucionais, por exemplo, a proibição de excesso.[116]

Bodenheim critica essa teoria, afirmando que a separação entre normas fiscais e extrafiscais apoia-se apenas na violação de uma norma, parâmetro de controle, que, no caso alemão, é o art. 3, abs. 1 da Grundgesetz, que prescreve a regra da isonomia. Contudo, não fornece uma afirmação quanto ao conteúdo da diferença entre as normas fiscais e extrafiscais. Tratar-se-ia, para ele, de uma separação que apresenta apenas um caráter puro de definição, sem argumentação.[117]

Ao nosso ver, a teoria em pauta, de fato, também não resolve o problema ao afirmar a necessidade de uma justificação especial das normas extrafiscais. Obviamente que tais normas se submetem a parâmetros de controle diversos dos previstos para as normas fiscais, contudo, esse traço não faz parte do conteúdo da norma, ou seja, é algo de fora, externo, relacionado com o regime jurídico de tais normas, e não com a sua essência. Assiste razão, portanto, a Bodenheim quando

afirma que se trata de uma separação sem indicação do conteúdo das normas, sem uma argumentação que forneça um critério claro de diferenciação entre as normas em exame.[118]

2.2.6 A teoria dos fins objetivos da lei

Em precioso estudo sobre as normas direcionadoras,[119] Karl Heinrich Friauf defende que a intervenção por meio da lei fiscal resulta das características do tipo tributário, e não dos motivos dos deputados. Desse modo, os fins e a intenção do legislador são irrelevantes.[120]

A tendência das normas para direcionar a economia ou para conformar a sociedade, a qual se submete a uma avaliação constitucional, deve ser alcançada num sentido objetivo. Decisivo, para o autor, é o objetivo para o qual algumas leis incorporam a função de direcionamento, o objetivo como um fim autônomo da lei, o qual deve ser destacado da vontade subjetiva do legislador.[121] Tendências e fins são características impessoais da lei que podem por meio delas mesmas ser identificados.

O critério para identificar em cada caso a tendência da lei fiscal para estimular a prática de comportamentos depende da característica concreta da lei, mas um princípio concreto pode ser definido: quando em uma norma fiscal há uma determinada hipótese essencialmente diferente de outra tratada como semelhante, em vários casos, sem que essa diferença possa ser justificada pelo critério da capacidade contributiva ou em outras circunstâncias relevantes, do ponto de vista fiscal, nesse caso se pode inferir que existe um caráter intervencionista na lei. Isso vale para casos que, embora sejam semelhantes, são tributados pelo legislador de forma diferente.[122]

A tendência para o direcionamento também pode ser inferida quando um único comportamento é tributado de maneira tão alta que a oneração para outros sob normais condições econômicas dos contribuintes não pode mais ocorrer e por isso se torna proibitiva.[123]

Com o auxílio desses critérios o autor propõe a identificação do caráter extrafiscal da norma, sem a necessidade, portanto, de se recorrer à história do nascimento da lei para se investigar a intenção do órgão legislativo.[124]

A proposta inovadora de Friauf esbarra também em algumas dificuldades, pois os critérios por ele sugeridos para a identificação do caráter extrafiscal da norma têm aplicação restrita, não sendo guias seguros para o alcance do objetivo proposto. Trata-se, em verdade, apenas de alguns indícios da existência de extrafiscalidade, o que, entretanto, pode não se confirmar. Em verdade, para fugir do subjetivismo, presente em algumas concepções teóricas que lhe antecederam, o autor buscou o fim intervencionista, sem, contudo, conseguir êxito em seu propósito.

Por isso, Bodenheim critica Friauf, afirmando que se trata de uma descrição vazia sobre uma pré-concebida opinião acerca de uma diferença pressuposta entre tais normas, sem revelar, contudo, como estruturalmente se pode diferenciar uma norma fiscal de uma extrafiscal.[125]

2.2.7 Dieter Birk e os efeitos dos tributos

A existência de uma multiplicidade de efeitos dos tributos é admitida e examinada há muito tempo pelos teóricos das ciências das finanças, com base na percepção de que todo tributo, ao lado da oneração financeira que proporciona, provoca também uma série de influências tanto na vida do indivíduo, isoladamente considerado, quanto na sociedade em geral. Admite-se, assim, que o tributo possa influenciar na política econômica e social, qualificando-se essa aptidão como função de acompanhamento do tributo (*Begleitfunktion*).[126] A ciência das finanças, então, traça uma separação entre política fiscal intervencionista e dirigista. A intervencionista refere-se às medidas adotadas para influenciar na economia, globalmente considerada, enquanto a dirigista diz respeito às medidas fiscais que atingem apenas um grupo de indivíduos, um grupo econômico. Dessa forma, admite-se que o tributo possa servir como um instrumento que possibilite uma estruturação (conformação) da economia[127] e da sociedade.[128]

Com base em tais premissas, Dieter Birk[129] elaborou interessante teoria sobre o problema em estudo, que merece uma análise mais detalhada, tendo em vista a sua importância e o seu conteúdo.

O Professor Catedrático da Universidade de Münster defende, inicialmente, que todo tributo retira do cidadão recursos financeiros, os quais são direcionados para o

Estado como receitas. Essa retirada de dinheiro é denominada de efeito de oneração (*Belastungswirkung*). Além disso, o tributo também influencia na vida social do cidadão, na atribuição de bens, no funcionamento da economia, na estrutura da sociedade etc. Esse tipo de repercussão é qualificado como efeito estruturante, efeito conformador (*Gestaltungswirkung*),[130] que pode ser definido de forma negativa: é todo efeito que não diga respeito à retirada do dinheiro do contribuinte.

Em vez de se afirmar que a essência da tributação é a necessidade de suprimento das necessidades financeiras do Estado, no âmbito de um Estado Democrático de Direito, seria melhor falar que o tributo essencialmente é um meio que possibilita ao Estado o cumprimento de suas tarefas.[131] Isso não significa que a essência do tributo é alterada, e sim, como anota Birk, que o Estado dele necessita como mecanismo para provocar mudanças de comportamentos.[132]

O legislador justifica o efeito de oneração com determinados fins de repartição do encargo. Somente aqui se pode falar em fim de distribuição da carga (*Lastenausteilungszweck*) do tributo, que é deduzido de critérios determinados de justiça distributiva. De outro lado, o legislador também pode perseguir um objetivo de conformação, que pode ser justificado como um fim de ordenação. Então, pode-se falar aqui em fim de indução, de direcionamento de comportamentos (*Lenkungszweck*).[133] Tais fins podem e devem ser diferenciados. Eles são valorados de forma diferente pelo legislador, no que se refere à intenção. Podem ser exigidos de forma isolada ou simultaneamente. Ao contrário da dupla estrutura de efeitos do tributo, os fins podem conviver em uma mesma exação. Com isso se explica que os dois efeitos do tributo não podem colidir, o que não acontece com os fins. Portanto, não é significativo falar em dicotomia de fins.[134]

Essa visão conduz ao reconhecimento da existência de um duplo efeito, inerente a todo tributo, bem como de dois sistemas de valoração constitucional.[135]

O efeito de ônus produz-se pela retirada do dinheiro. Ele se desenvolve independentemente da existência de um fim de oneração ou de distribuição na lei, mesmo quando o fim houver se concentrado no plano do efeito conformador.[136]

Já o efeito estruturante (*Gestaltungswirkung* ou *Lenkungsefekte*) manifesta-se por

meio de diferentes maneiras. O tributo pode funcionar como um incentivo financeiro para o indivíduo, pode aumentar sua renda, reduzir o consumo de bens etc.[137] Em outras palavras, tal efeito atinge o plano do comportamento do afetado com o tributo, em suas relações econômicas[138] e/ou sociais. Portanto, é um efeito que ocorre no plano concreto, em determinadas áreas.

De fato, o efeito de ônus submete-se ao controle constitucional com base nas normas que versam sobre distribuição da carga, especificamente, ao princípio da capacidade contributiva. Já o efeito estruturante pode afetar a esfera dos cidadãos, possibilitando, pois, potencialmente, lesar posições jurídicas conferidas por direitos fundamentais, que não se sujeitam às regras de distribuição. Em outros termos, eles afetam os direitos de liberdade dos indivíduos.[139] Logo, outros padrões de critérios são aplicados na fiscalização[140] desse efeito: os direitos fundamentais.

Todas as normas tributárias que definem a incidência do tributo apresentam os dois efeitos. Não há norma puramente fiscal ou extrafiscal. Em cada uma delas um tipo de efeito irá sobressair, o que não significa, porém, que o outro não se faça presente. É no caso concreto que tais efeitos serão identificados. Importante é entender que são efeitos fáticos, que não podem ser mensurados.

A proposta de Birk é uma solução intermediária entre as concepções que se apegam exclusivamente ao fim da norma e a ideia de Bodenheim, que sugere um abandono completo do fim, para se investigar apenas o efeito da norma.[141] Para ele, os efeitos das normas fiscais são independentes dos fins.

Birk não prega o abandono por completo dos fins, como Bodenheim. Defende que a diferença das normas conforme o fim não tem influência nos critérios constitucionais de controle da norma tributária, que serão utilizados.[142] Todavia, propõe a consideração do fim para identificar quais os efeitos devem ser atribuídos à norma. Além disso, em se tratando de norma com efeito estruturante, este irá ingressar no exame da adequação da norma à proporcionalidade, ou seja, no juízo de ponderação, bem como poderá possibilitar uma legitimação de uma violação[143] do efeito de ônus ao princípio da capacidade contributiva.

O autor propõe um controle de "mão dupla" das normas tributárias, ou seja, um

exame da adequação do efeito de ônus em face da capacidade contributiva e do efeito estruturante em relação aos direitos fundamentais. Quando, diante do caso concreto, ambos os efeitos observarem os padrões de controle, a norma será tida por constitucional. Todavia, os problemas aparecem quando o efeito de ônus é constitucional, mas o mesmo não ocorre com o efeito estruturante, ou vice-versa.[144] Como resolver essa colisão? Aqui entra o fim como critério que irá justificar a violação do parâmetro de controle. Assim, por exemplo, quando o efeito de ônus de determinada norma violar o princípio da capacidade contributiva, mas o efeito estruturante se adequar aos direitos fundamentais, a norma pode mesmo assim ser considerada constitucional, se o fim for o de conformar, estruturar a realidade.[145] Desse modo, o fim acaba tendo importância no controle das normas, como critério a ser aplicado em caso de colisão entre os efeitos.

Adotando-se esse posicionamento, evidencia-se que as normas podem perseguir a obtenção de determinado fim, ou seja, o objetivo visado pelo legislador com a edição da norma é influenciar a prática de determinado comportamento. É o que ocorre, por exemplo, quando ele concede um incentivo fiscal para um determinado grupo de empresas, visando, com isso, ao desenvolvimento de um setor da economia. De outro lado, é possível, também, que o legislador imponha um ônus sobre a prática de determinada conduta, visando a desestimular a sua prática. Como exemplo, pode-se citar a criação de um determinado tributo ou a majoração de um tributo incidente sobre a comercialização de um determinado bem, com o objetivo de desestimular a sua aquisição.

Quando o legislador persegue fins de direcionamento da conduta, a norma tributária poderá gerar, também, efeitos não desejados pelo legislador, ou seja, influência involuntária em comportamentos, como anota Rainer Wernsmann.[146] Tais efeitos são consequências decorrentes da aplicação da norma tributária que não foram consideradas pelo legislador. Ex.: o legislador edita uma norma aumentando a alíquota do tributo incidente sobre a industrialização de um determinado produto, o que acaba desestimulando a sua procura e, por conseguinte, reduzindo a margem de lucro do fabricante que, para reduzir os seus custos, despede vários empregados. O desemprego, efeito gerado pela norma tributária, não foi considerado pelo legislador,

mas acaba sendo uma decorrência da aplicação da norma tributária.

2.3 A posição da doutrina nacional

A extrafiscalidade sempre foi objeto de preocupação da doutrina nacional, tanto entre os financistas quanto entre os tributaristas.

Aliomar Baleeiro defendia que a função extrafiscal significava a utilização do imposto como instrumento de intervenção ou regulação pública. Para ele, a tributação tem o caráter político, por estar vinculada à natureza e às funções do Estado.[147] Com base na doutrina norte-americana, diferencia o poder de tributar do poder de polícia, asseverando que isso permite uma flexibilização no que se refere à observância das limitações constitucionais ao poder de tributar. Tanto é assim, que concorda com o caráter confiscatório do imposto, em caso de existência de um fim extrafiscal.[148]

Prosseguindo em sua análise, o insuperável Mestre baiano assevera que a tributação por meio da extrafiscalidade pode ocorrer com uma imposição drástica sobre os preços e o valor, ou por meio de imunidades e isenções.[149] Em outras palavras, sustenta que extrafiscalidade pode importar no agravamento de determinada incidência ou na concessão de algum tipo de benefício fiscal.

Outro estudo que representa uma verdadeira referência sobre o tema foi apresentado em 1949, por Alberto Deodato, como Tese para Professor Titular da Universidade Federal de Minas Gerais, intitulado *As funções extrafiscais do imposto*. Posteriormente, ao publicar estudo mais abrangente sobre a Ciência das Finanças, defendeu que a extrafiscalidade é um instrumento de intervenção do Estado no âmbito social, econômico e político.[150]

Alfredo Augusto Becker também apresentou uma grande contribuição sobre o tema, a qual nem sempre tem sido lembrada, talvez pela importância que tem sido atribuída à parte estrutural da sua obra. Na análise do que denomina de "Fiscalismo Extrafiscal do Tributo", Becker sustenta, inicialmente, que a principal finalidade de muitos tributos historicamente não era a de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, e sim servir como um instrumento de "intervenção estatal no meio social e na economia privada".[151] E arremata, afirmando que as duas funções

sempre coexistirão em todo tributo, predominando uma ou outra.[152] O autor, portanto, defende que todo tributo apresenta as duas funções, prevalecendo uma delas em cada figura.

Por fim, o autor aprofunda a sua análise, sustentando que o Estado tem dois caminhos para impedir ou desestimular a realização de determinada conduta: edição de uma norma jurídica, qualificando o comportamento como ilícito ou instituindo um tributo fiscal "proibitivo".[153] Caso faça a opção pela criação desse tributo, haverá uma intervenção indireta do Estado, pois o objetivo visado com a criação da exação não será a arrecadação de receitas, mas sim provocar um reflexo econômico-social "que resulta da circunstância dos indivíduos *evitarem ou se absterem* de realizar a hipótese de incidência do tributo 'proibitivo'".[154]

A análise da doutrina de Becker demonstra que ele utiliza o critério da finalidade para separar a fiscalidade da extrafiscalidade, reconhecendo, todavia, que se trata de uma predominância, e não de uma exclusividade de fins. Outro ponto que merece destaque é a preocupação com o estudo do tributo direcionador (indutor), que o eminente autor gaúcho entende se tratar de um instrumento para desincentivar a realização de atividades ilícitas, o que nos parece um equívoco, em face do conceito previsto pelo Código Tributário Nacional (CTN). Em verdade, no caso do tributo indutor, como será adiante estudado, a atividade que se busca evitar não é ilícita, e sim indesejada. Essa imperfeição não retira, todavia, o brilhantismo da doutrina em estudo.

Em outra direção caminhou Rubens Gomes de Sousa, defendendo que a parafiscalidade é uma forma de manifestação da extrafiscalidade.[155] O equívoco do autor é evidente, pois os fenômenos se referem a situações distintas.

A contribuição de Walter Barbosa sobre a matéria também é digna de referência. O saudoso Professor da Universidade de São Paulo publicou em 1964 trabalho monográfico intitulado *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*.[156] Neste, defende que extrafiscalidade "constitui juridicamente um *fim objetivado pela lei financeira*".[157] Nesta linha de raciocínio, sustenta que são três os elementos que integram o fenômeno da extrafiscalidade: (i) estimular o comportamento; (ii) provocar

conscientemente esse estímulo; (iii) não objetivar fundamentalmente a arrecadação de bens.[158] Destarte, o mencionado doutrinador sustenta, em outras palavras, que a extrafiscalidade se caracteriza pela intenção, pela vontade do legislador em, deliberadamente, interferir na ordem econômica ou social por meio do tributo. Adota, assim, o critério da finalidade para caracterizar o fenômeno em epígrafe.

José Souto Maior Borges também estudou o tema, realizando uma exposição muito interessante das diversas posições existentes na doutrina estrangeira sobre a matéria, contudo, não formulou uma posição específica ou inovadora sobre o tema.[159]

Outros autores nacionais que se debruçaram sobre o tema, no século passado, seja em estudos monográficos, seja em manuais ou cursos de direito tributário, caminharam basicamente na direção de separar as figuras pelo critério da finalidade. Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, ao examinar o tema, sustenta que na extrafiscalidade o tributo persegue objetivos alheios aos meramente arrecadatórios.[160] Outros doutrinadores perfilham entendimento semelhante, trabalhando com o critério da finalidade para caracterizar a extrafiscalidade.[161]

Em período mais recente veio a lume outro interessante estudo. Nele, o autor sustenta que o critério que deve ser utilizado para separar as normas fiscais das extrafiscais deve ser o dos efeitos que a exação possui, fenômeno que o autor equipara ao da eficácia social da norma jurídica. Sendo assim, rejeita-se o critério da finalidade, trabalhando-se, em verdade, com os efeitos empíricos da norma jurídico-tributária.[162]

Embora bastante original e criativa, a tese não resiste a uma análise cuidadosa, com o devido respeito. Em primeiro lugar, os efeitos não podem ser confundidos com a eficácia social, expressão criada por Tércio Sampaio Ferraz Junior para qualificar a observância da norma. Em verdade, os efeitos são consequências jurídicas que operam no mundo dos fatos, e não no plano normativo. Têm a ver com eficácia, contudo a eficácia não pode ser resumida à eficácia social (efetividade). São três os aspectos da eficácia: semântica, técnica e social. A semântica corresponde à aptidão para a norma regular comportamentos, por existir uma adequação entre o plano normativo e a conduta por ele regulada. A eficácia técnica diz respeito aos elementos da norma jurídica, que são os seus âmbitos de validade: material, subjetivo, especial

e temporal. Quando um deles não estiver devidamente estabelecido a norma será ineficaz, do ponto de vista técnico é o que se afirma comumente quando se defende que uma norma precisa ser regulamentada. Neste caso, a regulamentação é uma exigência técnica para possibilitar a aplicação da norma. Já a eficácia social é a efetividade da norma, é a produção de efeitos, por ter sido observada por seus destinatários.

Outro problema da teoria em análise é que ela impede o controle de validade das normas extrafiscais, por dois motivos. Primeiro, porque a validade é uma relação internormativa, relação entre normas, portanto, e não entre norma e fato. Usar os efeitos como parâmetro de controle vai implicar considerar a validade como uma relação entre o plano abstrato e o concreto, o que é um erro grave. Não tem como aferir validade de norma jurídica confrontando os seus efeitos com a norma que funciona como padrão de validade (parâmetro de controle). Em se tratando de um controle de constitucionalidade as dificuldades são enormes.

Como se isso fosse insuficiente, os efeitos são produzidos com a aplicação da norma, ao longo do tempo. Sendo assim, adotar essa teoria significa que uma vez promulgada a norma direcionadora, a sua validade não poderia ser de imediato aferida, porque ter-se-ia de aguardar a produção dos seus efeitos. A complicação seria ainda maior por não existir no ordenamento a definição de um período de tempo a ser aguardado para ser realizado o controle.

Por tais motivos, parece-nos que essa teoria é insustentável, do ponto de vista de uma teoria geral do direito, não podendo ser adotada.

Outra postura teórica mais recente admite que o destino da receita do tributo possa funcionar como um critério de diferenciação entre as normas fiscais e as extrafiscais.[163] Ao nosso ver, porém, o destino da arrecadação do tributo não integra a sua estrutura. Diz respeito ao momento posterior à extinção da obrigação tributária, não podendo, por isso, servir como um fator de diferenciação. O fato de determinada receita ser direcionada para determinado objetivo não significa que o tributo possa, com isso, interferir na realidade.

2.4 Nossa posição

É preciso, inicialmente, ressaltar que a extrafiscalidade diz respeito às normas tributárias, podendo alcançar, portanto, a norma impositiva tributária (regra-matriz de incidência tributária) ou outra norma de direito material, como, por exemplo, uma norma que estabelece um regime especial de tributação. Logo, falar em extrafiscalidade ou fiscalidade do tributo significa analisar tais fenômenos em relação à norma que institui a exação, considerando que a regra da legalidade tributária impõe que o tributo seja criado por meio de lei (CF, art. 150, I).

Traçada essa premissa, parece-nos que a finalidade deve ser um critério, porém, não o único na separação entre as normas fiscais e as extrafiscais, como será adiante explicado.

Deve-se partir realmente do exame do fim externo (finalidade) da norma, aqui compreendido como uma alteração no mundo empírico, como acima analisado.

Há que se diferenciar, neste particular, o fim *imediato* do fim *mediato*. O fim imediato é a conduta que se busca incentivar ou desincentivar com a edição da norma jurídico-tributária, de caráter ambiental. Já o fim mediato, é a tutela ambiental. Ex.: lei institui um tributo incidente sobre determinado processo de produção de um produto, por considerar que este contamina o meio ambiente. O fim imediato é incentivar determinado grupo de indústrias a alterarem o mencionado comportamento, o processo, enquanto o mediato é a preservação do meio ambiente.

Adotando-se essa teoria, um problema necessariamente tem que ser enfrentado. Como identificar a finalidade do tributo? Como seria possível extrair o objetivo de uma exação?

Indiscutivelmente, a interpretação do texto que veicula a norma é o único caminho possível na busca da identificação da finalidade do tributo. Determinada corrente doutrinária defende que se deve buscar a vontade objetiva da lei.[164] Trata-se de uma concepção ultrapassada há bastante tempo. Entre nós, Tércio Sampaio Ferraz Junior já formulou interessante crítica a essa posição.[165]

Concepções mais modernas da Hermenêutica Filosófica igualmente rejeitam qualquer possibilidade de busca da vontade objetiva da lei,[166] doutrina que nos parece

superada atualmente.

Recusada essa posição, sustenta-se que a interpretação do texto normativo deve levar em consideração todos os métodos admissíveis, sem descurar, todavia, da pré-compreensão. Em relação às normas direcionadoras, alguns fatores poderão servir como indício de que a regra persegue uma finalidade regulatória. O afastamento da capacidade contributiva, por exemplo, pode ser um indício da adoção desta postura. A própria estrutura da figura tributária pode indicar esse objetivo. É o que ocorre, por exemplo, quando existe o estabelecimento de uma alíquota em percentual muito elevado, fator que pode significar o uso do tributo para desestimular a prática de determinada conduta. Convém ressaltar, todavia, que se trata apenas de indícios, e não de critérios de diferenciação.

Além da finalidade, um segundo critério também deve ser eleito para estabelecer a diferenciação em epígrafe: o do efeito objetivado pela norma tributária.

As normas jurídicas podem gerar efeitos, quando entra em vigor a respectiva fonte formal que as inseriu no ordenamento, no plano normativo e no plano fático. No primeiro, são diversas as consequências que podem ocorrer. Assim, a norma modifica o ordenamento, importando em revogação da norma anterior com ela incompatível, estabelecendo uma exceção a uma regra geral, criando pressupostos necessários ao surgimento de uma situação jurídica etc. Todas essas consequências situam-se no plano abstrato, e não no mundo fático.

Quanto ao plano dos fatos, a norma pode gerar eficácia semântica ou social.[167] A eficácia semântica é a possibilidade de atuação da norma por existir uma compatibilidade desta com a situação fática por ela regulada. Logo, a aferição desse tipo de eficácia importa em um confronto entre o plano normativo e o fático. Já a eficácia social, que alguns denominam de efetividade, é a produção dos efeitos perseguidos pela norma, que geralmente são ligados ao cumprimento da norma pelos seus destinatários, à obediência. Afirma-se que a obediência é um fator importante no cumprimento dos efeitos da norma, mas não o único, pois muitas regras são elaboradas com uma função meramente simbólica.[168] Em tais casos, o objetivo não é o de obediência, mas sim de atender outras funções para o sistema jurídico-normativo.[169] Esse é o fenômeno conhecido por legislação simbólica.[170]

O importante é ter em mente que quando se fala em efeitos das normas tributárias, o que se busca identificar são duas modalidades de eficácia. A semântica pode ser aferida antes da incidência da norma, o que não ocorre com a social. Destarte, a eficácia semântica não trata de efeitos potenciais, expressão problemática, pois não esclarece que tipo de efeito indica, abstrato ou fático. Na verdade, se trata de olhar para o futuro e verificar se há condições para a norma atuar, tendo em vista um cotejo entre o plano normativo e o fato regulado pela hipótese normativa.[171]

Com base nesse entendimento acerca da eficácia, esta também pode ser considerada, junto com a finalidade, como um critério diferenciador entre as normas fiscais e as extrafiscais. Enquanto a finalidade é o estado ideal de coisas que se busca realizar, ou seja, valores, uma situação fática que se busca implementar, por meio da incidência normativa (ex.: aumentar a receita do Estado, reduzir as desigualdades regionais, tutelar o meio ambiente etc.), a eficácia pretendida é o efeito, ou seja, o comportamento que se deseja que seja praticado pelo contribuinte (ex.: contribuir com os cofres públicos, realizar condutas de preservação ambiental etc.). Em outras palavras, é o conteúdo do ato. Assim sendo, a finalidade é o fim mediato, enquanto o efeito é o fim imediato. O efeito não é a eficácia semântica.

São dois os efeitos das normas tributárias, como examinado anteriormente: o de oneração e o estruturante. O primeiro diz respeito à intervenção realizada no direito de propriedade do contribuinte, por meio da imposição de um ônus financeiro. Já o efeito estruturante se relaciona às mudanças ou à manutenção de comportamentos. Logo, duas possibilidades poderão surgir: o efeito de conservação de uma realidade e o efeito de modificação de uma situação fática. Ambos são efeitos estruturantes, típicos das normas direcionadoras. No caso do efeito de ônus, a norma tributária impõe o cumprimento de uma obrigação de dar, que se exaure em si mesma. Já o efeito estruturante, a obrigação de dar imposta (pagamento do tributo), é uma obrigação-meio para o alcance de um fim, que é o cumprimento de uma obrigação de fazer ou de não fazer.

É importante reafirmar que tais efeitos estão presentes em todas as normas tributárias, porém, em graus diferentes. Toda norma retira recursos do contribuinte

(efeito de oneração) e gera reações por parte deste, modificando comportamentos (efeito conformador). Por conseguinte, o critério a ser adotado deve ser o do efeito predominante, e não o do efeito exclusivo. Reafirme-se, não se trata de efeitos empíricos, e sim de possibilidade de atuação normativa.

Com base em tais argumentos, pode-se identificar, então, duas classes de normas tributárias: (a) normas de finalidade arrecadatória e de efeito predominante de oneração; (b) normas de finalidade direcionadora (extrafiscal) e efeito predominante estruturante (conformador).

O tema da tributação ambiental será examinado de acordo com esta perspectiva.

[1] A atuação por meios indiretos não significa agir por intermédio de órgãos que integram, dentro da organização administrativa, descrita no ordenamento brasileiro pelo Decreto-lei 200/1967, a Administração Indireta (autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista).

[2] Paul Kirchhof, *Verwalten durch „mittelbares" Einwirken*, Köln/Berlin/Bonn/München, Carl Heymanns, 1976.

[3] Op. cit., p. 1.

[4] Idem, ibidem.

[5] Idem, ibidem.

[6] Idem, p. 2.

[7] Idem, p. 3.

[8] Idem, p. 3-4.

[9] Idem, p. 5.

[10] Cf. Kirchhof, op. cit., p. 7.

[11] Idem, p. 8.

[12] Por isso, defende o eminente Professor da Universidade de Heidelberg, que a mediatidade (*Mittelbarkeit*) da atuação significa direito distante (remoto) da Administração. Trata-se, pois, de um problema normativo, para cuja solução a causalidade tradicional deve ser abandonada, devendo-se buscar um novo critério de direito administrativo que possa relacionar, de alguma forma, a conduta provocada, à Administração (op. cit., p. 7-8).

[13] Cf. Kirchhof, op. cit., p. 8.

[14] Cf. Kirchhof, op. cit., p. 9.

[15] Op. cit., p. 9.

[16] Cf. Kirchhof, op. cit., p. 9.

[17] Op. cit., p. 9 e ss.

[18] Cf. Kirchhof, op. cit. p. 10.

[19] Cf. Kirchhof, op. cit., p. 10.

[20] Op. cit., p. 13.

21 Cf. Kirchhof, op. cit., p. 12.

22 Op. cit., p. 13.

23 Cf. Kirchhof, op. cit., p. 16.

24 *Die staatliche Intervention im Bereich der Wirtschaft*, Vereinigung der Deutscher Staatsrechtslehr, Berlin, Walte der Gruyter, 1954, p. 1-66.

25 Op. cit., p. 26. No original: „Unter unmittelbaren Handlungen verstehe ich dabei solche Massnahmen, bei denen der Staat sich mit bindenden rechtlichen Weisungen und Zwangsgeboten an den einzelnen wendet, um von ihm ein Handeln, Unterlassen oder Dulden zu verlangen".

26 Op. cit., p. 27. No original: „Bei den indirekten (mittelbaren) Mitteln des Staatseinflusses – hierzu rechne ich die Steuerpolitik, die Kreditpolitik, die Manipulierung der Währung, Subventionen und Begünstigungen – dagegen erreicht der Staat sein Ziel nicht durch Herbeiführung des erwünschten Verhaltens durch Befehl und Zwang, sondern entweder durch einen wirtschaflichen Anreiz, eine Verlockung oder umgekehrt eine Diskriminierung unerwünschter Handlungsweisen oder durch die Anwendung von Mitteln, die für einen anderen Zweck bestimmt sind (z.B. Steuern), die aber von ihm für wirtschaftslenkende Zwecke herangezogen werden".

27 Op. cit., p. 1-2.

28 Op. cit., p. 7. O autor diz o seguinte: „Der Staat nutzt alle in der gesellschaftlichen Wirklichkeit verfügbaren organisatorischen, wirtschaftlichen, psychologischen Mittel, um seine Verwaltungsziel zu erreichen" (op. cit., p. 7).

29 O autor diz, *in verbis*: „Er verzichtet auf den ‚unmittelbaren Befehl' und wählt Umwege" (op. cit., p. 7).

30 A denominação "mittelbar" não é uniforme na doutrina alemã. Alguns autores utilizam o termo "indireto" (*indirekt*) ou reflexivo (*reflexiv*) (cf. Paul Kirchhof, op. cit., p. 10).

31 Como enfatiza Kirchhof, „‚Mittelbare' Einwirkungen sind Ergebnis fremdvermittelter Wirkungsweisen. Der Staat führt den Erfolg senies Wirkens nicht eigenhändig – nämlich nich allein durh staatliche organe, unter staatlicher Kontrolle und in strikem Volzug eines rechtssatzes – herbei, sonder er richtet seine Verwaltensweise je nach den tatsáchlichen Wirkungsmöglichkeiten und überlasst die Weitergabe von Verwaltenswirkungen und besserer Effektivität willen einen

Betroffenen oder Dritten“ (op. cit., p. 7).

32 Assevera Kirchhof que a mediatidade pressupõe uma conduta que gera influência fora dos quadros da organização do Estado (op. cit., p. 50).

33 Isso pressupõe uma diferenciação entre Estado e Sociedade, a qual, como lembra Kirchhof, não significa separação, pois o Estado existe para satisfazer a vontade dos seus cidadãos. Desse modo, há uma influência recíproca entre Estado e Sociedade, quanto às suas iniciativas, planejamento, organização e zonas de atuação. Ademais, as prestações estatais pressupõem uma oneração dos cidadãos, e a produtividade destes favorece fundamentalmente o Estado. Portanto, o condicionamento recíproco é inegável. O autor afirma o seguinte: „Nur wenn ‚Staat‘ und ‚Gesellschaft‘ nicht identisch sind, können Rechtspflichten dem Staat vorbehalten und Wirkungsweisen dem Staatsrecht zugeordnet werden. Unterscheiden beteutet dabei nicht Trennen. Der Staat existiert um seiner Bürger willen. Er betrifft die Gesellschaft. Staat und Gesellschaft beeinflussen und durchdringen sich in ihren Iniciativem, Planungen, Organisationen und Wirkungsbereichen. Staat und Gesellschaft sind zwei Erscheinungsformen derselben Personengruppe. Auch die von Staat und Gesellschaft in Anspruch genommen Sachgegenstande sind vielfach identisch. Staatsleistungen setzen eine vorherige Belastung der Bürger voraus; die Produktivität eines Bürgers begünstigt grundzätlish auch den Staat“ (op. cit., p. 3).

34 Cf. Paul Kirchhof, op. cit., p. 9.

35 Idem, ibidem.

36 Há grandes problemas que gravitam ao redor do tema do controle desse tipo de atuação, tais como a necessidade de previsão dos efeitos, a existência de uma fase dos efeitos em que estes escapam do controle do Estado, a possibilidade de controle dos efeitos gerados para terceiros, indiretamente afetados pela medida, as modalidades dos efeitos gerados etc. Sobre o tema, que foge dos limites do presente estudo, conferir Paul Kirchhof, op. cit., p. 30 e ss.

37 Idem, p. 2. O autor afirma, *in verbis*: „Die staatlich veranlassten Wirkungsabläufe müssen unter Kontrolle der Staatsrechtsordnung bleiben“.

38 Kirchhof enumera várias modalidades de atuações indiretas do Estado, destacando a utilização de meios privados (ex.: subvenções) e a atuação administrativa privada (ex.: empréstimo) (cf. op. cit., p. 9-15).

39 Nessa seara se localiza o fenômeno denominado de “intervenção fiscal”.

[40] Klaus Vogel, Christian Waldhoff, *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, p. 213-214.

[41] Idem, ibidem.

[42] Op. cit., p. 107.

[43] Op. cit., p. 108.

[44] *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, p. 214.

[45] Cf. Paul Kirchhof, op. cit., p. 107.

[46] Como observam Vogel e Waldhoff, o Estado pode também determinar o comportamento dos particulares obrigando-os por meio da imposição da uma prestação. Ex.: contratos administrativos (cf. op. cit., p. 220).

[47] Há um leque grande de possibilidades de atuação indireta do Estado utilizando um meio financeiro, por exemplo, as doações sem condicionamentos. Para o presente trabalho, no entanto, interessam apenas a imposição de uma prestação pecuniária com caráter tributário e as subvenções (auxílios financeiros concedidos pelo Estado a entidades privadas ou públicas, que exercem atividades sociais ou assistenciais).

[48] Cf. Vogel, Waldhoff, op. cit., p. 221.

[49] Op. cit., p. 108.

[50] Cf. Paul Kirchhof, op. cit., p. 109.

[51] Op. cit., p. 326.

[52] J.J. Gomes Canotilho,*Direito constitucional e teoria da Constituição*, 4. ed., p. 529.

[53] *Erro e ilegalidade no acto administrativo*, p. 122.

[54] *Princípios gerais de direito administrativo*, v. I, p. 521.

[55] *Curso de direito administrativo*, 8. ed., São Paulo, Saraiva, 2008, p. 233.

[56] Op. cit., p. 271.

[57] Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de direito administrativo*, 8. ed. p. 224-225.

[58] *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, p. 310. Em sentido semelhante, Stefan Huster (*Rechte und Ziele*, p. 188-189).

[59] Humberto Ávila, com base na doutrina alemã, diferencia fins internos de fins

externos. Os fins internos estabelecem "um resultado a ser alcançado que reside na própria pessoa ou situação objeto de comparação e diferenciação". Já os fins externos "estabelecem resultados que não são propriedades ou características dos sujeitos alcançados, mas que constituem em finalidades do Estado, e que possuem uma dimensão extrajurídica" (*Teoria dos Princípios*, 4. ed., p. 114-115).

60 Normas tributárias materiais são compreendidas, neste estudo, como as normas que versam sobre incidência do tributo.

61 *Nichtfiskalische Zwecke der Besteurung*, Tübingen, J.C.B. Mohr, 1926.

62 Op. cit., p. 4.

63 Idem, ibidem.

64 Dora Schmidt, op. cit., p. 4. A autora diz o seguinte, *in verbis*: „Er ist eben jenes verbessert gedachte Abbild der Wirklichkeit, das der Wille des Politikers zu realisieren gedenkt" (op. cit., p. 4).

65 Como o fim não pode ser separado do sujeito da ação, a autora rejeita a ideia de função do tributo, por entender que importa em objetivação dos tributos (cf. op. cit., p. 8).

66 Dora Schmidt, op. cit., p. 5.

67 Idem, p. 6.

68 Op. cit., p. 8-9.

69 Dora Schmidt, op. cit., p. 11.

70 Idem, p. 13.

71 Idem, p. 13.

72 Nessas hipóteses, a extrafiscalidade poderia resultar até mesmo da criação de um adicional ao tributo fiscal (cf. Dora Schmidt, op. cit., p. 14).

73 Idem, p. 10.

74 Idem, p. 16-19.

75 A autora esclarece a distinção, *verbis*: „Es bleibt noch die Aufgabe, sie begrifflich gegen die *Zwecksteuer* abzugrenzen. Unter dieser Bezeichnung sind diejenigen Steuern zusammensufassen, *deren Eträge für einen bestimmten Verwendungszweck gebunden sind*. In diesem Falle ist das Wort ‚Zweck" zur Ertragsverwendung und nicht zu der Steuer als solcher in Beziehung gesetz" (op. cit., p. 20).

76 Idem, ibidem.

77 Op. cit., p. 23-24.

78 Idem, p. 25.

79 Idem, p. 28-30.

80 Idem, p. 30.

81 A desvantagem do tributo reside na provável perda de receita, que, para Dora Schmidt, caracteriza o tributo extrafiscal (op. cit., p. 38).

82 Embora a autora não utilize a expressão ponderação (*Abwägung*), parece que esta ideia está por trás da avaliação que ela propõe.

83 Op. cit., p. 35.

84 Idem, p. 72.

85 Idem, p. 40.

86 *Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendung von Steuererträgen,* München/Leipzig, Dundder und Lumblot, 1928.

87 Op. cit., p. 3.

88 Idem, p. 6.

89 Idem, p. 5.

90 Idem, p. 6.

91 Idem, p. 7.

92 Idem, p. 9.

93 Idem, p. 20.

94 *Steuerzweck und Steuerbegriff*, München, C.H. Beck, 1976, p. 15.

95 Idem, p. 17.

96 Op. cit., p. 42.

97 Op. cit., p. 17.

98 Cf. Wolfgang Knies, op. cit., p. 19.

99 Idem, p. 23.

100 Nesse ponto, reafirma-se o dogma do liberalismo.

101 Op. cit., p. 25.

[102] Knies critica essa teoria, aduzindo que afirmar que um tributo exclusivamente ou principalmente serve para o suprimento das despesas públicas não faz grande diferença. Por isso, se trata apenas de uma teoria com um caráter de compromisso prático e formal, e não de uma doutrina forte (op. cit., p. 25-26). Dora Schmidt também critica a teoria, asseverando que para identificar para que serve o tributo muita energia deveria ser adicionada para ajustar para cada fim associado pelos políticos a qualidade de fim principal ou acessório (op. cit., p. 53).

[103] O § 1.º, I do RAO estabelecia o seguinte conceito de tributo, abraçando expressamente a teoria dos fins acessórios: „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzwecke sein. Zölle einschliesslich Abschöpfungen sind Steuern i.S. dieses Gesetzes“.

[104] *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Frankfurt, Athenäum Verlag, 1971.

[105] Op. cit., p. 59.

[106] Idem, p. 61.

[107] Idem, p. 62-63.

[108] Idem, p. 64.

[109] Idem, p. 64-65.

[110] Idem, p. 67. A especialidade da norma tributária, dentro de um contexto geral, é um critério auxiliar para identificar a presença dos dados objetivos.

[111] Idem, p. 68-69.

[112] Idem, p. 71.

[113] Cf. Dieter G. Bodenheim,*Der Zweck der Steuer*, Baden-Baden, Nomos, 1979, p. 189.

[114] Para isso, deve-se aplicar o princípio da capacidade contributiva.

[115] Cf. Dieter G. Bodenheim, op. cit., p. 191-193.

[116] Idem, p. 197.

[117] Op. cit., p. 215-216.

[118] Erik Gawel adere a essa corrente, afirmando que a dicotomia entre normas fiscais

e extrafiscais deveria ser solucionada com a separação entre neutralidade e tributo intervencionista (Steuerinterventionismus und Fiscalzweck der Besteurung. *Steuer und Wirtschaft*, p. 26-41, 2001).

119 *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*, Tübingen, J.C.B. Mohr, 1966.

120 Op. cit., p. 22.

121 Cf. Karl Heinrich Friauf, op. cit., p. 23.

122 Cf. Karl Heinrich Friauf, op. cit., p. 23.

123 Idem, p. 25.

124 Idem, ibidem.

125 Op. cit., p. 216.

126 Cf. Dieter Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Masstab der Steuernormen*, Köln, Peter Deubner, 1983, p. 72.

127 No campo econômico, essa visão foi consolidada com a teoria de Keynes, que pregava uma intervenção do Estado da economia, utilizando, inclusive, o instrumento fiscal.

128 Idem, p. 72-73.

129 *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Masstab der Steuernormen*, Köln, Peter Deubner, 1983.

130 Op. cit., p. 68.

131 Cf. Dieter Birk, op. cit., p. 201.

132 Idem, p. 200.

133 Cf. Dieter Birk, op. cit., p. 69.

134 Idem, ibidem.

135 Tal efeito também está presente na concessão de desoneração fiscal.

136 Idem, p. 70.

137 Idem, p. 73.

138 No plano econômico, devem ser separados os efeitos na microeconomia, que se referem aos efeitos do tributo nos comportamentos individuais, dos efeitos na macroeconomia, que dizem respeito ao funcionamento da economia, em geral, como um todo (ex.: redução do consumo de determinado bem, aumento da oferta

de emprego etc.).

139 Idem, p. 81-82.

140 Esse controle, portanto, se desenvolve independentemente do fim da norma.

141 O autor defende que a determinação concreta do efeito da norma não pode ser ligada exclusivamente ao fim, pois o efeito não é uma função do fim. Destarte, a dicotomia entre os fins não seria apta ao exame das modalidades de efeitos das normas (op. cit., p. 252-253).

142 Op. cit., p. 201.

143 Idem, p. 202.

144 Op. cit., p. 232-235.

145 Idem, p. 236-237.

146 *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, Tübigen, Mohr Siebeck, 2005, p. 63.

147 *Uma Introdução à ciência das finanças*, 14. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1987, p 176.

148 Op. cit., p. 176-177.

149 Idem, p. 177.

150 *Manual de ciência das finanças*, p. 110.

151 *Teoria geral do direito tributário*, 3. ed., São Paulo, Lejus, 1998, p. 586-587.

152 Op. cit., p. 588.

153 Idem, p. 592.

154 Idem, ibidem, grifos do autor.

155 *Compêndio de legislação tributária*, p. 55.

156 *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*, São Paulo, 1964.

157 Op. cit., p. 48.

158 Idem, ibidem.

159 *Introdução ao direito financeiro*, São Paulo, Max Limonad, 1998, p. 17-38.

160 *Curso de direito tributário*, 27. ed., p. 237.

161 Regina Helena Costa caminha nessa direção, afirmando que a extrafiscalidade "consiste no emprego de instrumentos tributários para o atingimento de finalidades

não arrecadatórias, mas, sim, incentivadoras ou inibitórias de comportamentos" (*Curso de direito tributário*, 2. ed., p. 66). Hugo de Brito Machado também utiliza o critério da finalidade, porém, inclui a parafiscalidade ao lado da fiscalidade e da extrafiscalidade, como se tratasse do mesmo fenômeno (*Curso de direito tributário*, 32. ed., p. 68).

162 Luís Eduardo Schoueri, *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, São Paulo, Forense, 2005, p. 26-31. A análise desse autor apresenta, ainda, muitos outros problemas insuperáveis, como, por exemplo, uma confusão entre os conceitos de função, finalidade e eficácia.

163 Marcus de Freitas Gouvêa, Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário, *Interesse Público*, Porto Alegre, n. 34, p. 190, nov./dez. 2005.

164 Nesse sentido: Martha Leão (*Contributo para o estudo da extrafiscalidade*: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias fiscais, p. 309-311).

165 *Introdução ao estudo do direito*, 4. ed., p. 267-268.

166 Conferir, nesse sentido, Lenio Streck (*Hermenêutica jurídica e(m) crise*, p. 77-81).

167 A eficácia da norma não pode ser confundida com a eficácia do fato jurídico. Esta consiste na aptidão do fato, uma vez jurisdicizado, de produzir situações jurídicas. Como ensina Paulo de Barros Carvalho, a "eficácia jurídica é a propriedade de que está investido o fato jurídico de provocar a irradiação de efeitos que lhe são próprios" (*Direito tributário, linguagem e método*, p. 458) Já a eficácia jurídico-normativa comporta três aspectos: semântica, sintática e social (efetividade).

168 É preciosa a lição de Tércio Sampaio Ferraz Junior sobre a matéria. Diz ele: "a eficácia social ou efetividade não se confunde, porém, com sua observância. A obediência é um critério importante para o reconhecimento da efetividade, mas esta não se reduz à obediência. Existem exemplos de normas que nunca chegam a ser obedecidas e, não obstante isso, podem ser consideradas socialmente eficazes. São normas que estatuem prescrições reclamadas ideologicamente pela sociedade, mas que, se efetivamente aplicadas, produziriam insuportável tumulto social. Sua eficácia está, por assim dizer, em não serem obedecidas e, apesar disso, produzirem o efeito de satisfação ideológica" (*Introdução ao estudo do direito*, 4. ed., p. 199-200).

169 Tércio Sampaio Ferraz Junior separa as funções eficaciais das normas em três

modalidades: de bloqueio, de resguardo e de programa. A função de bloqueio diz respeito às normas que visam a impedir ou cercear a ocorrência de comportamentos contrários ao que estabelecem. A função de programa atinge as normas que visam à realização de objetivo, enquanto a função de resguardo alcança as normas que visam a realizar um determinado comportamento (op. cit., p. 201).

170 A legislação simbólica pode ser definida, com base na doutrina de Marcelo Neves, como "produção de textos cuja referência manifesta à realidade é normativo-jurídica, mas que serve, primária e hipertroficamente, a finalidades políticas de caráter não especificamente normativo-jurídico" (*A constitucionalização simbólica*, São Paulo, Acadêmica, 1994, p. 32)

171 Logo, finalidade não equivale aos efeitos potenciais da norma, como defende, de forma equivocada, Martha Leão (*Contributo para o estudo da extrafiscalidade*: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais, p. 312).

1 AS NORMAS TRIBUTÁRIAS DIRECIONADORAS

1.1 Noção

O conceito de norma tributária direcionadora (*Lenkungsnorm*) refere-se ao fenômeno da utilização da norma tributária para a obtenção, no plano fático, de efeitos econômicos ou sociais, visados pelo legislador, conhecido como extrafiscalidade. Então o efeito objetivado, em caráter predominante, é o conformador (*Gestaltungwirkung*), e não a arrecadação de receitas, decorrentes da imposição de um ônus financeiro (*Belastungswirkung*). Como toda norma tributária apresenta, consoante analisado anteriormente, em graus diferentes, ambos os efeitos, na norma direcionadora o que prevalece é o direcionamento de comportamentos no campo econômico ou social. O problema, portanto, está ligado à intervenção estatal, ao dirigismo estatal.

Heinrich Weber-Grellet, ao analisar o tema, afirma que em tais situações é conferida ao Direito Tributário uma função administrativa (*Verwaltungsfunktion*).[1] Desse modo, o Direito Tributário seria parte do Direito Administrativo Especial sendo utilizado para a perseguição de fins administrativos.[2] E prossegue,

> o direcionamento tributário é direito administrativo tributário, isso significa a administração em revestimento técnico do direito tributário – administração com os meios do Direito Tributário e suas técnicas especiais; nenhum dirigismo, e sim uma austera *administração com os meios do direito tributário*.[3]

A observação de Grellet é, em parte, problemática, pois conduz a uma discussão sobre a autonomia do direito tributário em face do direito administrativo, que não é objeto do presente estudo;[4] bem como ao tipo de função exercida em relação às normas indutoras.[5] No momento da elaboração de tais normas, o Estado exerce função

legislativa, entretanto, no momento da sua aplicação, função administrativa, o que não significa, entretanto, que se trata somente de uma administração com meios de direito tributário (*Verwaltung mit den Mitteln des Steuerrechts*), como sustenta o mencionado autor alemão, pois tal assertiva importaria em recusar qualquer autonomia às normas direcionadoras.

No entanto, a existência de tais normas, fato indubitável no mundo moderno, demonstra que o Direito Tributário, de fato, como defende Grellet,[6] tem uma dupla função, pois serve ao mesmo tempo para a arrecadação de receitas e a obtenção de fins materiais, que se relacionam com as mais diversas áreas, como consumo, investimento, crescimento econômico, infraestrutura, agricultura, emprego, cultura, edificação, capital, consumo de álcool, tabagismo, meio ambiente etc. Seria possível erigir um critério para identificar a presença de tais normas no ordenamento?

Eis o tema a ser desenvolvido no próximo item.

1.2 A nomenclatura na doutrina nacional

Como analisado no capítulo anterior, a extrafiscalidade dos tributos sempre despertou a atenção da doutrina nacional, desde o início do século passado. No início do século atual apareceu trabalho doutrinário intitulando as normas extrafiscais de normas "indutoras". A origem dessa expressão é a doutrina alemã, na qual as normas em epígrafe são denominadas de *Lenkungsnormen*. Traduzindo-se literalmente a expressão, obtém-se a expressão normas direcionadoras, e não normas indutoras. Isso porque o verbo *lenken* significa, na língua germânica, dirigir, guiar, conduzir. Logo, não tem por significado induzir, que é um outro verbo (*induzieren*). "Induzir" não significa "direcionar", nem em alemão nem em português. Assim, tais verbos designam realidades diferentes.

Há quem utilize outra expressão, "normas diretivas", a qual também não exprime de maneira exata o fenômeno da extrafiscalidade.

Por tais motivos, parece-nos, com o devido respeito aos que defendem posicionamento contrário, que nem a expressão normas "indutoras" nem a expressão normas "diretivas" são as mais adequadas para designar o fenômeno em estudo. Por

isso, optamos pela expressão normas "direcionadoras",[7] a qual nos parece mais correta para representar as normas regulatórias, extrafiscais.

1.3 Critérios doutrinários para a identificação

Basicamente são três as grandes propostas doutrinárias de critérios para a identificação das normas direcionadoras, na doutrina alemã, atualmente.

A mais antiga delas é a de Klaus Vogel, que, em 1977, publicou na Alemanha importante ensaio sobre o tema, intitulado "A estratificação dos efeitos jurídicos no Direito Tributário".[8]

Nele, o saudoso Professor da Universidade de Munique chama a atenção inicialmente, de que o modelo simplificado da estrutura da norma jurídica (se A, então deve ser B), raramente aparece no Direito Tributário, pois neste há um leque grande de condições previstas na hipótese normativa e diferentes consequências reguladas pelo mandamento.[9] Desse modo, a interpretação da lei fiscal vai importar numa valoração dessas diferentes estruturas que aparecem no direito tributário.

Para isso, é necessário realizar a estratificação (*Abschichtung*), uma segmentação, um corte em tais estruturas, a fim de que estas possam ser separadas e identificadas. Trata-se, portanto, de um processo de interpretação.

O autor identifica dois níveis de estratificação: o subjetivo, que se realiza com uma base livre; e o objetivo, que ocorre de acordo com as condições impostas pela norma, que, portanto, serve de base ao processo de segmentação dos efeitos.[10] Esse segundo nível de segmentação dos efeitos pode ser realizado para diversos fins, por exemplo, para separar a exceção da regra geral, para determinação das condições em que uma exceção se configura, identificação das contradições de valores das normas etc.

Além disso, e aqui reside o ponto central da teoria de Vogel, a segmentação pode ocorrer com base na função da norma, que aparece nessa teoria com o sentido de fim (*Zweck*). Tomando por base esse critério, pode-se identificar três funções das normas tributárias: (a) função de distribuição da carga fiscal (*Austeilungsfunktion* ou *Lastenausteilungsfunktion*), que aparece quando o tributo é utilizado como fonte de

custeio das necessidades financeiras do Estado; (b) função de direcionamento ou indução (*Lenkungsfunktion*), situação em que o tributo serve como indireta motivação para o alcance de determinados fins concretos, de caráter administrativo, especialmente no âmbito da política econômica; (c) função de simplificação (*Vereinfachungsfunktion*), hipótese em que a norma tributária serve para a simplificação da atividade administrativa.[11]

Com base nessa importante separação, Vogel defende que o esforço dessa segmentação, que tem caráter objetivo, reside justamente em poder separar as consequências que decorrem da lei fiscal, direcionando condutas (*Lenkungsfunktion*), da função de distribuição da carga (*Austeilungsfunktion*). Esse processo também é importante em relação às normas com função de simplificação, pois estas podem importar em deformações da justiça distributiva.[12]

Em caso de dúvida sobre a função da norma, Vogel defende que deve prevalecer a classificação como norma de distribuição da carga fiscal.[13]

Indiscutivelmente, a proposta de Klaus Vogel, um dos maiores tributaristas alemães do século passado, representa uma grande contribuição para o estudo das normas direcionadoras (indutoras), na medida em que possibilita uma clara separação das normas tributárias materiais pelo critério da função. Esse objetivo facilita, embora Vogel não tenha explicitamente examinado essa questão, separar os diferentes regimes jurídicos aos quais tais normas estão submetidas.

Outra proposta doutrinária apresentam Klaus Tipke e Joachim Lang, que separam as normas tributárias em três categorias, com base no fim (*Zweck*): (a) normas de fim fiscal (*Fiskalzwecknormen*), que servem para arrecadar receitas; (b) normas de fim social (*Sozialzwecknormen*), que servem para incentivar o bem-estar dos indivíduos e a prosperidade, no sentido de corrigir o equilíbrio social; e (c) normas de simplificação (*Vereinfachungszwecknormen*).[14]

Por fim, existe a teoria de Dieter Birk, já analisada no presente estudo, que separa as normas tributárias em duas classes (*Fiskalzwecknormen* e *Lenkungsnormen*), utilizando o fim com uma função acessória, sem colocar, contudo, as normas de simplificação numa classe separada, o que é um equívoco do eminente Professor de

Münster, como será adiante analisado. Parece-nos que o objetivo visado por tais normas não se confunde com o das demais normas tributárias, o que justifica a existência de uma terceira categoria, como defendem Vogel, Tipke e Lang.

A análise dessas propostas doutrinárias demonstra que não há, no fundo, grandes divergências entre os autores. O que muda é a perspectiva de estudo do mesmo fenômeno: a utilização do tributo pelo Estado para alcançar diferentes finalidades, objetivos, fins. Utilizando critérios distintos (função, fim, efeito), pode-se chegar à mesma conclusão: a existência de diferentes modalidades de normas tributárias, que, portanto, devem ser submetidas a regimes jurídicos diferenciados.

É possível, inclusive, combinar os critérios indicados pelos autores estudados, os quais não se opõem entre si. Uma classificação doutrinária pode tranquilamente trabalhar com mais de um critério. Na doutrina do direito tributário, por exemplo, é predominante o entendimento, no Brasil, de que as espécies tributárias podem ser separadas por mais de um critério. Não há qualquer problema em adotar tal postura, desde que os critérios obviamente não sejam antagônicos.

Com base nessa premissa, parece-nos que o critério do fim (externo) pode ser associado ao efeito da norma, para fins de separação das normas em três categorias, combinando-se as propostas dos autores: (a) normas de distribuição da carga fiscal (*Austeilungsnormen* ou *Fiskalzwecknormen*), com efeito predominantemente arrecadatório (*Belastungswirkung*); (b) normas direcionadoras (*Lenkungsnormen*), com efeito predominantemente estruturante (*Gestaltungswirkung*); e (c) normas de simplificação fiscal (*Vereinfachungsnormen*), com efeito arrecadatório ou conformador.

Convém reafirmar que todas as normas apresentam os dois efeitos, variando entre elas a intensidade em que se manifestam, o que depende do fim da norma.

Pois bem. Em face dessa classificação, pode-se caracterizar a norma direcionadora como aquela que, por buscar uma conformação da realidade social ou econômica, apresenta um predominante efeito estruturante.

2 AS NORMAS DE SIMPLIFICAÇÃO FISCAL (*DIE*

VEREINFACHUNGSNORMEN)

2.1 Origem

A origem da discussão acerca das normas de simplificação, segundo Wolfgang Schön,[15] pode ser localizada nos Estados Unidos da América, país que realizou nos anos 1980, durante o governo do Presidente Ronald Reagan, uma reforma fiscal baseada no postulado da redução das alíquotas dos impostos, acompanhada da simultânea ampliação das bases de cálculos, que se tornou no modelo de simplificação fiscal.

Tal concepção influenciou a Alemanha já no ano de 1986, na elaboração do plano Gaddum, que se preocupou com a realização de uma reforma fiscal simples e justa. Na década de 1990, o tema passou a ser objeto de preocupação da jurisprudência do *Bundesverfassungsgericht*, que em várias decisões abordou a matéria, no entanto, propostas políticas de realizações de reformas que conduzissem a uma simplificação das leis fiscais fracassaram.

Em outros países, a exemplo da Inglaterra, Austrália e Nova Zelândia, algumas tentativas de simplificação fiscal também não lograram êxito. No Brasil, jamais se realizou uma autêntica reforma fiscal preocupada com a simplificação fiscal, todavia, isso não impediu que medidas pontuais fossem adotadas, principalmente pela União nos últimos anos, voltadas para essa matéria.

A discussão sobre o tema em pauta decorre de uma situação que Josef Isensee chama de "caos do Direito Tributário",[16] oriunda de diversos fatores, dentre os quais se destacam: predomínio do arbítrio, hipertrofia das normas, mudanças repentinas desacompanhadas de conceitos de mudanças, normas que se ocupam de fins estranhos ao direito tributário, aumento das regras especiais, falta de compreensão da lei fiscal, violação ao conceito de sistema etc.

2.2 Conceito: divergências doutrinárias

O conceito sobre as normas de simplificação fiscal (*die Vereinfachungsnormen*) é impreciso. O tema vem sendo examinado, com profundidade, há bastante tempo pela

doutrina alemã, na qual pode-se constatar a existência de densas concepções acerca desta categoria autônoma de normas tributárias, sem que entre estas exista concordância.

Wolfgang Schön[17] assevera que, em primeiro lugar, a simplificação pode consistir numa questão relacionada à forma externa dos dispositivos normativos. A linguagem incompreensível utilizada pelo legislador, bem como a junção aleatória de normas fiscais, por exemplo, podem gerar uma necessidade de reorganização destas, sem que o conteúdo seja alterado.[18] Simplificar, neste particular, significa dar aos dispositivos uma maior possibilidade de compreensão pelo intérprete, ou seja, uma questão ligada apenas a aspectos formais.

Já quando se fala em simplificação material, o termo indica uma redução ou concentração da oneração financeira e do procedimento jurídico relacionado aos contribuintes. Aqui se trataria de uma abolição de alguns tributos existentes ou de uma reorganização dos tributos ou de suas bases de cálculo. A simplificação consistiria, nesta acepção, numa rede de regulamentação de alguns impostos que pudesse conduzir a um número menor de tipos tributários, eliminando exceções e desonerando o procedimento jurídico relacionado às exigências fiscais.[19]

Num terceiro nível, a simplificação fiscal estaria relacionada à tipificação e à totalização dos tipos tributários, ou seja, uma tentativa de abstração legal de alguns fatos relevantes da vida.[20]

Na visão de Schön existe, ainda, uma quarta categoria de simplificação fiscal, que representa uma tentativa de adoção de decisões fundamentais no sistema tributário, a fim de assegurar uma aplicação simples da lei fiscal. Como exemplo dessa categoria, cita o Professor da Universidade de Munique o objetivo da tributação do consumo, a qual tenta solucionar o problema da avaliação no campo dos investimentos por meio de deduções completas dos respectivos custos.[21]

Finalmente, a simplificação pode ser vista como uma parte da diminuição da carga fiscal. Sobre esse ponto, observa Schön que, do ponto de vista político, uma simplificação fiscal não pode ser realizada se não conduzir no mínimo a uma redução considerável dos ônus fiscais.[22]

Hans Georg Ruppe[23] observa que sob o título das normas de simplificação fiscal são discutidos os seguintes temas: supressão dos impostos de bagatela; eliminação da tributação da substância; redução dos tipos que constituem exceções e dos privilégios fiscais; redução da carga fiscal ou das alíquotas dos tributos; transformação real do direito tributário, de acordo com princípios de justiça; eliminação das normas indutoras do direito tributário; linguagem clara e simples da lei; continuidade da legislação; reunião das normas tributárias em um código tributário; normas de simplificação em forma de tipificação e totalização; modificação do funcionamento do processo, em especial das normas mandamentais materiais; substituição do processo contraditório pelo processo consensual.

Diante dessa diversidade de matérias, o autor afirma que o conceito de normas de simplificação fiscal é indeterminado, só podendo ser determinado conforme o fim perseguido.[24] Baseando-se neste critério finalístico, Ruppe sustenta que os efeitos mensuráveis das normas de simplificação fiscal consistem nas repercussões, nas consequências proporcionadas sobre o custo da cobrança dos tributos.[25] Sendo assim, uma providência pode ser qualificada como uma medida de simplificação quando perseguir como fim primário reduzir os custos econômicos totais da cobrança dos tributos em relação a uma determinada receita fiscal. Vale dizer, a medida simplificadora deve melhorar a relação entre os custos e as receitas fiscais.[26]

O autor chama a atenção, também, de que o conceito não pode ser reduzido a esse aspecto quantitativo. Além deste, existe o aspecto qualitativo, segundo o qual as normas de simplificação fiscal também servem para incentivar a compreensão e a transparência, o aumento da previsibilidade da carga fiscal e para solucionar a facilitação de questões controvertidas, sem se concentrarem, todavia, apenas no objetivo de redução dos custos econômicos da cobrança.[27]

Desse modo, Ruppe conclui que as normas de simplificação devem ser definidas com base nesses efeitos. O critério decisivo, ao seu sentir, é verificar se as medidas previstas em tais normas estão voltadas para esses efeitos.[28]

Já Monika Jachmann defende que o tema das normas de simplificação fiscal deve ser abordado sob três perspectivas: da filosofia do direito, da economia e do direito

constitucional.[29] No primeiro ângulo, a lei tributária, como comunicação com os destinatários da norma, deve ser compreensível. Como o direito tributário alcança fatos econômicos, reveste-se de complexidade. Uma complexidade econômica com múltiplas relações jurídicas significa forçosamente uma conformação fiscal complexa.[30] Em outros termos, quanto mais complexo for o fato econômico apanhado pela norma tributária, mais difícil será a sua compreensão pelo seu destinatário. Sendo assim, a exigência de clareza jurídica, de compreensibilidade da linguagem utilizada pelo legislador e da estrutura da lei somente pode se ajustar, segundo a autora, a um direito tributário simplificado.

No que se refere à segunda perspectiva de análise, Jachmann adota entendimento semelhante ao de Ruppe, ao defender que as medidas de simplificação fiscal devem proporcionar uma melhoria da relação entre as receitas fiscais e o custo da cobrança dos impostos.[31]Tratar-se-ia de uma exigência de eficiência econômica.

No que concerne à avaliação do tema do ponto de vista constitucional, a doutrinadora alemã pensa que do ângulo do Estado de Direito, tanto os pressupostos quanto as consequências jurídicas de um direito tributário – que têm natureza interventiva e por isso têm obrigação de apresentar amplo esclarecimento perante os cidadãos – devem ser formulados de forma clara.[32] Assim, a situação jurídica dos afetados pela lei fiscal deve ser suscetível de identificação, para que eles possam organizar seus comportamentos de acordo com a previsão normativa. Quanto mais simples e abstrata for a lei fiscal, maiores condições esta terá de ser executada. A norma simplificadora é a que veicula um compromisso de tornar possível a aplicação da lei fiscal, segundo Jachmann.[33]

A análise da teoria de Monika Jachmann conduz-nos à conclusão de que a doutrinadora não estabeleceu, de forma objetiva, um conceito acerca das normas de simplificação, contudo, situou o tema dentro de parâmetros semelhantes aos fornecidos por Schön e Ruppe.

De outro lado, Klaus Tipke e Joachim Lang sustentam que as normas de finalidade simplificadora (*Vereinfachungszwecknormen*) são aquelas que, com base em fundamentos técnico-econômicos, devem facilitar, simplificar, tornar praticável ou

conformar, do ponto de vista econômico, a aplicação da lei.[34] Elas devem evitar e limitar a complicação excessiva e a impraticabilidade da lei, por meio de tipificações, totalizações e de subsídios simplificados.[35]

O exame das posturas doutrinárias em epígrafe demonstra que existe, na verdade, entre eles mais convergências do que profundas divergências. Embora os autores citados não forneçam o mesmo conceito acerca das normas em exame, é possível verificar que eles se referem a aspectos semelhantes do problema, embora utilizem denominações diferentes para abordá-los. Todos concordam que as normas de simplificação veiculam medidas para facilitar a aplicação da lei e que buscam, ainda, reduzir custos econômicos. Nos demais aspectos, alguns apresentam conceito mais amplo, como Schön, enquanto outros um conceito mais restrito, caso de Tipke e Lang. Para nós, tais fins podem aparecer de forma isolada ou conjunta.

Por isso, parece-nos possível defender que as normas de simplificação são aquelas direcionadas à facilitação da aplicação da lei tributária ou a reduzir os custos econômicos do processo de exigência dos tributos. Logo, não se objetiva, via de regra, com a edição dessas normas, a arrecadação de tributos para o custeio das despesas públicas, nem a estruturação da realidade, por meio da intervenção no domínio econômico ou social.

2.3 Fins

As normas de simplificação fiscal perseguem, portanto, apenas dois fins? Schön defende que basicamente são três as finalidades das normas em pauta: (i) compreensibilidade das normas tributárias; (ii) redução de custos econômicos; (iii) assegurar a isonomia em face do direito.[36] Examinemo-los separadamente.

O primeiro objetivo está relacionado à necessidade de os dispositivos normativos serem compreensíveis para os contribuintes, para a Administração e para os Tribunais, vale dizer, os enunciados devem ser suscetíveis de compreensão para todos os sujeitos que os aplicam, voluntária ou coativamente. Do ponto de vista do contribuinte, este objetivo pode significar uma garantia jurídica de clareza sobre a qualificação e a relevância dos fatos, ou uma segurança jurídica como segurança de

estruturação para as empresas, no sentido de que poderão calcular antecipadamente e de forma precisa suas decisões econômicas, de acordo com a literalidade do texto normativo.

O segundo objetivo é a redução de despesas financeiras, as quais estão relacionadas ao cumprimento pelo contribuinte de determinadas exigências procedimentais, como obrigações de realizar declarações, exigências contábeis, de expedição de documentos etc. Aqui se encontram, também, as despesas do aparato estatal relativas ao procedimento de fiscalização.[37] A complicação do ordenamento fiscal, lembra Schön, afeta regras de exceções, padrões normativos sistemáticos ou as motivações políticas das normas indutoras, influenciando, destarte, no objetivo direcionado à economia no sentido de uma neutralidade nas decisões do direito tributário.[38]

Essa neutralidade, por seu turno, está relacionada ao postulado jurídico da isonomia fiscal. Sustenta-se que a simplificação fiscal também deve produzir uma igualdade na repartição da carga fiscal, na medida em que importa no fim da concessão de onerações especiais ou de privilégios fiscais.[39] Como tais técnicas de oneração ou de desoneração estão relacionadas diretamente com as normas indutoras, residiria neste ponto um problema de incompatibilidade entre a simplificação e a indução fiscal, o que será adiante examinado.

Sobre o assunto, Monika Jachmann defende a existência de um fim homogêneo da simplificação fiscal: atender à exigência de certeza da lei fiscal e da possibilidade de planejar os efeitos tributários, que se apoia no mandamento da segurança jurídica e no princípio do Estado de Direito.[40] Além disso, serve para aumentar a compreensão, a transparência e a previsibilidade quanto ao ônus gerado pelo tributo.[41] Por fim, a simplificação reduz os custos da execução (aplicação) das normas tributárias.

Essa posição no fundo não se afasta muito do magistério de Schön. Tanto o Professor de Munique quanto Jachmann concordam na existência de fins relacionados à aplicação da lei fiscal e à diminuição de custos econômicos. A divergência entre eles é a ligação estabelecida por Schön entre isonomia e simplificação fiscal, aspecto não incluído no estudo de Jachmann. Em verdade, a relação entre isonomia e simplificação é problemática, pois se de um lado aquela pode realizar esta,

assegurando tratamento isonômico a contribuintes que se encontram em igual situação, de outro pode importar em burla à isonomia, quando, por meio do uso de determinada técnica, por exemplo, a tipificação, acabar igualando situações diferentes, consoante será adiante analisado.

Convém, portanto, admitir que as normas em pauta possuem apenas dois objetivos principais, sendo os demais acidentais. Obviamente que alguma finalidade pode ser a arrecadação de tributos ou a interventiva, contudo, quando estas se fizerem presentes, não serão fins principais das normas. Caso contrário, a sua natureza estaria alterada, passando de norma simplificadora para extrafiscal ou fiscal.

2.4 Medidas simplificadoras

Para a realização de ambos os fins – redução de custos econômicos e facilitação da aplicação da lei fiscal – uma série de medidas podem ser previstas pelas normas de simplificação fiscal. Hans Georg Ruppe apresenta uma tipologia sobre estas regras, separando-as em quatro categorias: (i) simplificação na área da determinação do fato; (ii) simplificação na área da estipulação dos efeitos jurídicos; (iii) simplificação na área da determinação dos efeitos jurídicos (simplificações formais); e (iv) simplificação na área da satisfação do tributo.[42]

A essência do primeiro grupo de medidas simplificadoras consiste na renúncia à identificação exata do fato jurídico tributário, no interesse da simplificação da cobrança, por meio de um fato pressuposto. Dessa forma, os efeitos jurídicos previstos pela lei dirigem-se para o fato pressuposto, e não para o fato efetivamente ocorrido. Em tais casos, quanto menor for a dificuldade para a identificação do fato efetivamente ocorrido, maior será o efeito da simplificação e, por conseguinte, mais simples será a identificação do fato pressuposto.[43] Como exemplos desse grupo, podem ser citadas, segundo Ruppe, as seguintes medidas: totalização da dedução das entradas; facilitação da valoração; indireta identificação da base de cálculo; identificação do fato com o auxílio de dados externos; valoração dos elementos do fato através de terceiros especialistas e outras tipificações.

O segundo grupo das medidas em estudo engloba a simplificação da identificação

do fato jurídico por meio da estipulação dos efeitos jurídicos que podem decorrer simplesmente da determinação do fato. Ruppe relaciona cinco tipos de medidas que compõem essa classe: (a) fixação de efeitos jurídicos para fatos de difícil identificação ou controle; (b) renúncia à diferenciação entre efeitos jurídicos; (c) renúncia à aplicação de efeitos jurídicos por causa da insignificância do fato; (d) técnica do "safe havenrules" (estipulação dos efeitos jurídicos pela regulamentação, através da observação de determinadas condições que representam o conteúdo da aplicação dos efeitos jurídicos).[44]

Já a simplificação da identificação dos efeitos jurídicos significa que para a estipulação do fato, efetivo ou pressuposto, as consequências jurídicas podem ser identificadas sem maiores dificuldades. Trata-se de providência de técnica legislativa. Ex.: uso de definições claras, formulações compreensíveis etc.[45]

Por fim, existem as medidas que se situam no campo da satisfação, do pagamento do tributo, que consistem em providências ligadas às técnicas de cobrança da exação. Ex.: tributação na fonte, facilitação da autoimposição do tributo etc.

Com base na separação das medidas de simplificação fiscal, pode-se concluir que as normas de simplificação fiscal podem consistir tanto em normas formais quanto em normas materiais tributárias, ou seja, normas sobre o procedimento de imposição e cobrança do tributo ou sobre a incidência fiscal. Logo, a simplificação pode alcançar todo o sistema tributário, algumas leis fiscais, individualmente consideradas, ou apenas os tipos tributários, como acertadamente defende Jachmann.[46]

2.5 Fundamentos constitucionais

As normas de simplificação fiscal encontram fundamento na Constituição Federal?

Josef Isensee defende que "na democracia, a lei deve ser compreensível e suscetível de ser acatada pelos seus destinatários. Por isso mesmo a simplicidade e a clareza do conteúdo da norma são um mandamento mínimo".[47] E complementa:

> a calculabilidade da ação estatal é uma condição essencial da liberdade dos cidadãos, a clareza sobre os seus direitos e obrigações e os dados legais para o planejamento de suas ações necessitam de segurança jurídica

fiscal para as disposições econômicas.[48]

Por isso, a lei deve definir de forma clara os caracteres da hipótese tributária, para que os cidadãos possam calcular suas possíveis dívidas fiscais. No entanto, sustenta o Professor de Bonn que o princípio da simplificação não pode ser realizado de forma pura e perfeita. Trata-se de um ideal que o legislador nunca poderá alcançar. Conclui afirmando que esse princípio não é parte componente do texto constitucional, e sim um pressuposto constitucional.[49] Dessa forma, tratar-se-ia de um princípio não veiculado de forma expressa no texto constitucional, que poderia, todavia, ser extraído a partir dos princípios democrático e da segurança jurídica.

De outro lado, defende Paul Kirchhof que o princípio do Estado de Direito permite tão somente uma legislação que possibilite aos destinatários das leis compreender as obrigações que lhes são por estas impostas.[50] Por isso, "a liberdade exige um ordenamento jurídico confiável, que fornece aos indivíduos conhecimento seguro de suas obrigações e restrições".[51] De igual modo, tanto a Administração quanto a jurisprudência necessitam de parâmetros legais calculáveis, para poder repartir a carga fiscal de forma isonômica, bem como para poder observar de forma estrita os limites das obrigações fiscais.[52] Além disso, o direito tributário se apoia largamente no esclarecimento das obrigações fiscais, o qual pressupõe um direito tributário simples e compreensível.[53] Sendo assim, o eminente Professor da Universidade de Heidelberg fundamenta, inicialmente, a simplificação, nos princípios da segurança jurídica e do Estado de Direito.

Além disso, as normas de simplificação também encontram amparo, segundo Kirchhof, no princípio da isonomia, previsto no ordenamento alemão no art. 3, I da *Grundgesetz*. Isso porque a individualização e a especialização das normas contrariam a regra da igualdade, que obriga o legislador a repartir a carga fiscal de forma inevitável, conforme a possibilidade de oneração do poder de compra possível da capacidade contributiva.[54]

A simplificação por meio da isonomia, segundo o grande tributarista alemão, é produzida pelo legislador em três níveis: (i) definição compreensível e previsível do fundamento da tributação; (ii) regulamentação da expressão do fundamento da

tributação por meio de outra generalização; (iii) simplificação para tornar os fatos da vida mais claros e compreensíveis, bem como para facilitar a aplicação da lei e melhorar o procedimento de realização da pretensão fiscal.[55]

Já Monika Jachmann sustenta que a finalidade da simplificação fiscal tem fundamento na exigência de certeza da lei fiscal e na possibilidade de planejamento dos efeitos tributários, que se apoiam no mandamento da segurança jurídica, decorrente do princípio do Estado de Direito.[56]

Posição diversa é sustentada por Hans Georg Ruppe, para quem a exigência de simplificação do direito tributário não tem apenas um fundamento sociológico, mas também uma dimensão constitucional, pois serve para a realização da isonomia fiscal,[57] todavia, encontra limites nesse princípio, como será adiante mais bem examinado. Ruppe sustenta que, na verdade, se trata de um princípio de conformação secundária, subsidiária, que apenas pode ser válido no âmbito da valoração do sistema fiscal ou da lei tributária.[58]

Ao analisar o tema das normas de finalidade simplificadora (*Vereinfachungszwecknormen*), defendem Klaus Tipke e Joachim Lang que tais normas servem para possibilitar ou facilitar a administração em massa, encontrando justificação no princípio da praticabilidade.[59] Um dos princípios expressos do ordenamento é o da praticabilidade, para Tipke.[60] Para ele, uma teoria da justiça somente pode ser boa quando também for praticável. Uma teoria fiscal praticável é aquela que possibilita para a regra da isonomia a implementação apropriada da teoria da igualdade da oneração.[61]

Ao nosso sentir, as regras de simplificação fiscal não têm fundamento nos princípios do Estado de Direito, nem no da isonomia. Aliás, a relação com a igualdade é problemática. Parte da doutrina germânica defende que justiça fiscal, isonomia e simplificação não são antagônicas. Pelo contrário, a simplificação encontra fundamento na igualdade e busca realizá-la.[62] De outro lado, há quem sustente que a simplificação, que ocorre por meio de tipificações e totalizações, encontra limites na isonomia,[63] pois acaba importando em tratamento desigual de situações iguais. Tipke reconhece que há uma divergência entre a isonomia e a

simplificação, contudo, defende uma posição intermediária, ao sustentar que a simplificação é autorizada e justificada quando, por meio das tipificações, mais igualdade é alcançada do que sem ela.[64] Para nós, a simplificação não encontra fundamento na isonomia. Ao contrário, pode importar em violação à igualdade, pois poderá implicar um tratamento igual de situações distintas.[65] Não se pode deixar de reconhecer, contudo, que as medidas de simplificação em determinadas circunstâncias poderão servir como forma de implementar a isonomia.

Em verdade, a ideia de um direito simples decorre mesmo da necessidade de previsibilidade da carga fiscal. Para o destinatário da norma tributária deve ser assegurada a possibilidade de prever e de calcular os efeitos dos atos de conteúdo econômico que vier a praticar, como uma decorrência do mandamento da segurança jurídica. A simplificação possibilita a realização deste fim, razão pela qual se pode afirmar que encontra amparo nesse princípio.

Ademais, o tema também está diretamente relacionado, em nosso ordenamento, com o princípio da eficiência, previsto expressamente no art. 37 da Carta Maior. Como um dos principais objetivos das normas de simplificação é o de reduzir os custos administrativos do processo de exigência dos tributos, essa finalidade, uma vez alcançada, possibilitará uma atuação eficiente da Administração Tributária. Outrossim, como lembra Kirchhof, "a exigência de eficiência dos custos resulta da função do direito tributário, que deve instrumentar o Poder Público com meios financeiros livres e disponíveis".[66]

Desses princípios é possível extrair, por meio de um processo de interpretação, o princípio da praticabilidade. Ao examinar esse princípio, que denomina de "princípio da praticidade", Misabel de Abreu Derzi extrai conclusão semelhante sobre a matéria em pauta:

> a praticidade é um princípio geral e difuso, que não encontra formulação escrita nem no ordenamento jurídico alemão, nem no nacional. Mas está implícito, sem dúvida, por detrás das normas constitucionais.[67]

Para nós, a nomenclatura mais adequada é a da "praticabilidade"[68] e os

fundamentos constitucionais são dois, reafirme-se: segurança jurídica e eficiência.

2.6 Órgãos com competência para editar medidas simplificadoras

Com base nessa premissa teórica, importa analisar quais os órgãos que detêm competência para realizar o princípio da praticabilidade, como um corolário da segurança jurídica e da eficiência, editando normas de simplificação fiscal.

Obviamente que a tarefa maior incumbe ao legislador,[69] a quem compete preferencialmente realizar a simplificação.[70] Como afirma Hans-Wolfgang Arndt, "toda lei tem a finalidade de ser aplicada e executada. Para isso deve trabalhar o legislador, estruturando suas normas para torná-las praticáveis".[71] Esse desiderato pode ser atingido pelo legislador de forma mais fácil, tendo em vista o caráter abstrato das normas inseridas no ordenamento pelas fontes formais (veículos introdutores de normas)[72] elaboradas pelo órgão legislativo. Como lembra Isensee, o caráter abstrato da lei acaba alcançando a diversidade e as mudanças dos fatos da vida. A lei, desta forma, abarca os fatos de acordo com poucos critérios indicados no tipo e pode adaptar a diversidade de estruturas de direito privado.[73] Para isso, utiliza de vários instrumentos, sendo o principal deles a tipificação. Disso resulta um outro problema: quanto mais simples e abstrata for a lei fiscal, mais ela se afastará da concretude dos fatos e de sua concepção como uma representação de um fato da vida. Com isso, aumentam as dificuldades para o aplicador da lei superar esta distância, fazendo uma ponte entre o plano da lei e o dos fatos da vida.[74] Nesse caso, a perspectiva da simplificação se desloca, como bem observa Isensee, para o Executivo e para o Judiciário.

Para a Administração, a adoção de tipificação para realizar a simplificação se apoia na própria lei a ser aplicada.[75] Como a função administrativa consiste na aplicação de normas gerais e abstratas, deve o Poder Executivo concretizá-las, expedindo atos administrativos, os quais inclusive poderão ter o caráter abstrato, importando até mesmo em tipificações.[76] No entanto, a simplificação não deve apenas facilitar o trabalho do Fisco, mas também atender ao interesse coletivo dos indivíduos afetados com a lei fiscal.

O Poder Judiciário também pode contribuir para a realização da simplificação. Na Alemanha, como relatam Schön[77] e Isensee,[78] ocorreu na década de 1990 uma verdadeira virada em favor da simplificação, graças ao trabalho realizado pelo *Bundesverfassungsgericht*, que, por meio da interpretação da Lei Fundamental, adotou uma série de decisões sobre temas diversos (ex.: tributação do mínimo existencial, necessidade de observância do direito social, necessidade de a lei considerar as obrigações de alimentos das famílias etc.), as quais implicaram a realização de uma verdadeira reforma constitucional, por meio de processos informais de mudança na Constituição, ou seja, mutação constitucional.

Entre nós, para realizar essa tarefa, o Poder Judiciário deve desempenhar o seu papel de órgão fiscalizador das normas gerais elaboradas pelo Legislativo (fiscalização de constitucionalidade). Neste mister, deverá verificar a adequação à Constituição Federal das medidas adotadas sob o pretexto de possibilitar a simplificação fiscal. Vale dizer, deverá o Judiciário verificar se tais providências legislativas são adequadas aos princípios e regras que compõem o sistema constitucional tributário. Ademais, ao exercer o controle dos atos administrativos produzidos para implementar a simplificação, o Judiciário deverá examinar se são adequados ao fim perseguido, se são excessivos, se as medidas de simplificação são gerais, se a aplicação da lei não pode gerar arbítrio etc. Assim, as medidas gerais adotadas pela administração também serão submetidas ao controle de outro Poder, o que acaba representando para o afetado uma garantia quanto à observância da Constituição.

Desse modo, como assevera Isensee,[79] o Executivo e o Judiciário, no âmbito tributário, realizam um modelo construtivo e cooperativo de repartição de poderes no desempenho de suas funções, mas realizando também tarefas estatais. À Administração caberia a primeira competência na execução da lei, para torná-la simples, ao Judiciário a segunda competência na realização da simplificação.

2.7 Compatibilidade com as normas direcionadoras

Outra questão relacionada às normas de simplificação, que apresenta grande

relevância para o presente estudo, é a compatibilidade ou não entre tais regras e as normas direcionadoras.

Como examinado anteriormente, a existência de muitas regras indutoras no sistema jurídico, principalmente aquelas que concedem benefícios fiscais, é uma das causas da complexidade do sistema tributário e, por conseguinte, da necessidade da adoção de medidas de simplificação. Logo, um dos objetivos da simplificação é a redução ou até mesmo a eliminação das regras de direcionamento.

Ao analisar esse tema, Karl Heinrich Friauf observa, inicialmente, que "em princípio o direito tributário representa um meio legítimo de indução extrafiscal e como tal pode ser utilizado em diversos campos".[80] Assim, ocorre uma dupla instrumentalização do tributo: como meio de arrecadação de receitas e, ao mesmo tempo, como instrumento de indução de comportamentos. Por essa razão, as normas direcionadoras submetem-se a uma dupla legitimação.[81]

A produção das normas direcionadoras exige, para Friauf, a observância de uma dupla competência pelo legislador: competência tributária e competência material, ou seja, para intervir na área alcançada pela indução.[82] Assim, haveria um conflito entre o fim da simplificação e o tributo indutor. Isso porque não seria possível a previsão normativa, simultaneamente, da finalidade indutora e da simplificação, o que exigiria uma vinculação constitucional adicional, do ponto de vista dos direitos fundamentais.[83] Quando o legislador edita uma norma indutora, ele estabelece diferenças, que necessitam ser justificadas, pois a indução não pode ser utilizada em caráter ilimitado, uma vez que representa exceção à isonomia. Desse modo, o legislador cria exceções, ao produzir a norma indutora, quer estabelecendo um tratamento mais vantajoso ou mais gravoso para os sujeitos destinatários da indução. Dele não se pode exigir, ao elaborar a regra indutora, em caráter adicional, que também o faça de maneira simplificada. Esta tarefa seria de difícil alcance[84] e exigiria do órgão com competência normativa uma justificação adicional para a simplificação. Assim, existiria, ao final, uma necessidade de tripla justificação, o que seria praticamente impossível.

Isso demonstra que a indução de comportamentos econômicos, sociais e culturais e a simplificação são fins distintos, que dificilmente poderão conviver numa mesma

regra, em face da necessidade de justificação da elaboração da norma.

Por tais razões, defende-se que as normas com a finalidade de simplificação fiscal constituem, indubitavelmente, uma categoria autônoma de normas tributárias, aliando-se às normas de finalidade arrecadatória e às de finalidades econômicas e sociais.

3 CARACTERÍSTICAS DAS NORMAS DIRECIONADORAS

A norma tributária direcionadora não busca a arrecadação de receitas para o custeio das necessidades financeiras do Estado. A finalidade do direcionamento é impedir ou incentivar a realização de determinada conduta, buscando, por meio do convencimento, a realização material pelo particular de alguma tarefa que foi conferida pelo ordenamento jurídico ao Poder Público, vale reafirmar. Contudo, se esse tipo de norma for veiculado por algum tributo indutor, é necessário que também tenha um mínimo de receita, exigência que decorre do próprio conceito de tributo traçado no ordenamento brasileiro (art. 3.º do CTN). Destarte, a norma indutora não tem como escopo principal o fim financeiro, nem como efeito predominante o de ônus.

Disso decorre que o efeito conformador é o que predomina na norma tributária indutora. A edição dessa regra jurídica representa a adoção pelo Estado de uma medida indireta para estruturar a realidade, e não para o custeio das suas despesas. Com isso, o Direito acaba sendo utilizado para mudar ou manter a realidade, conformando-a.

Como a finalidade financeira não é a que predomina, vale reafirmar, a norma indutora não deve seguir necessariamente a capacidade contributiva. É possível, portanto, que esta seja relativizada, tendo em vista a aplicação de outros princípios jurídicos constitucionais na definição do perfil do tributo. Ex.: na criação de um imposto ambiental, o princípio do poluidor-pagador pode ser aplicado para definir a hipótese de incidência do tributo, em detrimento da capacidade contributiva. Convém observar, contudo, que a capacidade contributiva pode ser exigida no âmbito interno da repartição da carga fiscal entre os contribuintes, como será adiante examinado. Em síntese, o desvio da capacidade contributiva é um traço característico da norma tributária indutora.

Considerando que a norma tributária indutora visa a evitar a prática de um comportamento indesejável ou estimular a realização de um desejável, pode ser veiculada por meio de medidas diversas, as quais tanto podem importar numa oneração (ex.: tributo indutor) quanto numa desoneração financeira para o destinatário da norma (ex.: incentivos fiscais). Em outras palavras, as medidas utilizadas tanto podem dificultar quanto facilitar a realização do comportamento.

Outro traço característico da norma direcionadora é um aumento na possibilidade de evitar o ônus fiscal. Em relação às normas com finalidade arrecadatória (fiscalidade), o ônus tributário só pode ser evitado, de forma lícita, nas hipóteses admitidas pelo ordenamento de elisão fiscal. Em relação ao tributo indutor, o ônus pode ser evitado de forma mais ampla, bastando, para isso, que o contribuinte pratique a conduta que evita a incidência da norma. Ex.: a lei cria imposto ambiental, incidente sobre atividade que importa na utilização de determinado insumo lesivo ao meio ambiente. Para impedir a incidência do imposto, basta que o contribuinte substitua o insumo no processo de fabricação do bem. No caso do tributo fiscal, serão reduzidas as possibilidades de reduzir o ônus fiscal. Ex.: determinada empresa recolhe a contribuição social sobre o lucro líquido. Ela só evitará esta incidência se deixar de auferir lucro, o que não é por seus sócios desejado, por importar na inviabilidade da realização de suas atividades. Nos tributos indutores a margem de evitar a incidência do tributo é muito maior.

O efeito de confisco do tributo manifesta-se de forma diferenciada no tributo indutor. No tributo com finalidade fiscal, o confisco está relacionado com valor excessivo ou proibitivo do tributo. Já no tributo indutor, o confisco ocorre quando nenhuma receita for arrecadada, ou seja, quando o objetivo visado com a indução alcançar um resultado tão satisfatório que a conduta prevista na norma tributária deixa de ser realizada. A doutrina alemã afirma que em tais situações existe um imposto estrangulador, por violação ao aspecto da adequação do princípio da proporcionalidade.[85] Tal situação pode resultar de diversos fatores, e não apenas do valor do tributo. É o que ocorre, por exemplo, quando a conduta que impede a incidência da norma indutora é de tal forma facilitada que ocorre em larga escala, fazendo com que o tributo indutor deixe de gerar receita. Ex.: lei cria tributo sobre a

emissão de CO2 acima de determinado limite. Para não alcançar esse limite, que importa na incidência da norma indutora, as empresas contribuintes adquirem equipamento, de baixíssimo custo, que impede que o patamar não aceitável seja alcançado, evitando, destarte, a incidência do tributo.

Por fim, cabe ressaltar como outra característica da norma indutora a presença, ao lado da pressão, da promessa. De fato, a norma indutora pode pressionar o indivíduo a praticar determinada conduta, sob pena de ter que arcar com determinado ônus financeiro. Além disso, pode também prometer determinada recompensa, como ocorre, por exemplo, na concessão de um incentivo fiscal condicionado à realização de uma determinada ação. Assim, enquanto a norma com finalidade fiscal se vale apenas da intimidação, porque o contribuinte é ameaçado com a aplicação de uma sanção negativa, caso não realize o pagamento do tributo, na norma indutora existe uma pressão ou uma promessa, no momento anterior à realização da conduta desejada, porém, sem o uso da coação.

4 PRESSUPOSTOS DA NORMA DIRECIONADORA

Com base nas características das normas direcionadoras, pode-se extrair os seguintes pressupostos:

1) Existência de uma intervenção indireta por meio do instrumento tributário *(Mittelbare Einwirkung durch Abgabe)* – a promulgação de uma norma direcionadora tributária pressupõe o uso do tributo como um meio *indireto* para dificultar ou facilitar a prática de um comportamento. As medidas indiretas são aquelas que não atuam imediatamente sobre o comportamento do indivíduo, mas sim buscam exercer influências sobre o agente, do qual se deseja a prática ou a omissão de um comportamento.[86] Tais medidas podem ser qualificadas como medidas de convencimento,[87] pois buscam, em verdade, persuadir o indivíduo da realização de uma conduta. A norma direcionadora atua sobre as condições da ação, facilitando ou dificultando a sua realização, ou lhe atribui consequências mais vantajosas ou desvantajosas. É o que ocorre, por exemplo, quando o Estado concede uma isenção fiscal, visando, com isso, a convencer o destinatário do benefício da prática de uma

conduta. Com a adoção de uma medida com esse perfil, o ordenamento torna uma ação difícil, desvantajosa, fácil ou vantajosa.

No âmbito do direito público, o tema foi estudado por Paul Kirchhof,[88] como salientado, cujo magistério enfatiza que em tal situação a Administração busca provocar efeitos reais na realidade, por meio da atuação de um terceiro. Vale dizer, o Estado não age por meio dos seus órgãos para alcançar o objetivo perseguido, e sim com o auxílio dos administrados.[89] O Poder Financeiro do Estado representa um importante instrumento para a atuação indireta (*Mittelbar Einwirken*), pois o tributo pode ser utilizado para convencer o contribuinte a adotar determinada conduta.[90] Nesse caso, a tributação tanto pode prevenir a prática de determinada ação, quanto reduzir a sua ocorrência ou estimular a sua realização.

A edição de uma norma indutora direcionadora, destarte, implica que o tributo seja utilizado como um meio indireto de convencimento.

2) O comportamento que evita a incidência da norma direcionadora deve ser tolerável – o comportamento que se deseja impedir ou incentivar deve se situar na zona da licitude. Além disso, deve ser tolerável. Se a conduta não for tolerável pelo ordenamento, em vez da adoção de uma norma indutora para evitar a sua prática, deve-se proibir a prática do comportamento, utilizando-se, pois, da proibição, e não do incentivo. Ex.: conduta que provoca nível de contaminação no ar insuportável, por ser prejudicial à saúde. Em vez da edição de uma norma indutora, para convencer o autor da conduta a não realizá-la, deve-se proibir a sua prática, em razão do prejuízo causado à saúde da coletividade, situação que não é tolerada pelo ordenamento jurídico.

3) Possibilidade de substituição do comportamento previsto na norma direcionadora –[91] exige-se que o destinatário da norma tenha a possibilidade de praticar uma conduta diversa daquela por esta regulada,[92] podendo, pois, substituir o comportamento objeto da norma indutora, sem sofrer uma sanção. Em outros termos, na hipótese de indução existe uma dupla possibilidade de comportamento: a conduta veiculada na hipótese da norma indutora e aquela que evita a incidência da norma. Ex.: (a) norma indutora aumenta a alíquota de um tributo incidente sobre a comercialização de determinada mercadoria, visando, com isso, a reduzir ou impedir

o seu consumo. É indispensável, nesse caso, que o adquirente tenha a possibilidade de substituir a aquisição dessa mercadoria por uma outra; (b) norma indutora cria um tributo ambiental, onerando determinadas empresas que despejam resíduos nos rios. Nesse caso, é necessário que as empresas tenham a possibilidade fática de realizar a descarga dos resíduos em outro meio ou evitar a conduta prevista na norma indutora de alguma outra forma. Se não for assegurada a substituição do comportamento previsto na norma indutora por uma outra ação, evitando, assim, a incidência da primeira, de indução não se tratará, e sim de uma norma coativa. Afirma-se que a indução é um instrumento da economia de mercado, pois se apoia em dados econômicos, como o preço da mercadoria, o que resulta da relação entre oferta e procura. Exige-se, por isso, que exista uma demanda elástica da mercadoria, de forma que o aumento do ônus fiscal sobre ela incidente possa gerar uma alteração do preço, mas não uma impossibilidade total da sua comercialização. Por tal motivo, parte da doutrina alemã afirma que em tais situações existe uma obrigação alternativa:[93] o contribuinte tem a possibilidade de pagar o tributo ou realizar a conduta que evita a sua incidência.

4) Objetivo da indução (*Lenkungszweck*) – o objetivo da norma indutora deve ser a realização de um comportamento desejável ou evitar a prática de uma conduta não desejada pelo ordenamento. Logo, a norma pode ser promulgada tanto para transformar quanto para manter, conservar a realidade. É necessário, porém, que o objetivo visado seja a realização de um fim público (ligado ao interesse público primário) ou tarefa atribuída ao Estado pela Constituição Federal. Discute-se na doutrina se esse fim deve ser apenas previsto no texto constitucional ou ter a sua realização incentivada pela Constituição Federal. Parece-nos que basta a previsão do fim no texto constitucional para que este seja perseguido por meio da edição de uma norma tributária indutora. Admitir o entendimento contrário significa retirar a possibilidade de o Estado utilizar o importante instrumento da norma indutora tributária para a realização de uma série de tarefas e objetivos constitucionalmente previstos, o que pode ocasionar uma proliferação de medidas coativas, em vez do incentivo.

5) Motivo da oneração ou desoneração – a promulgação da norma indutora pressupõe, também, a existência de um motivo (causa), de um fundamento da oneração ou desoneração. Vale dizer, é imprescindível que exista uma situação de fato que torne a edição da norma necessária para o alcance de alguma finalidade constitucional. A norma indutora submete-se a determinados limites constitucionais, dentre os quais se destaca a proporcionalidade. Como a aplicação deste exige o exame da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, esse juízo deverá ser formado com base numa situação fática que justifique a presença desses três elementos (aspectos, subprincípios). Por isso, se não houver uma situação empírica que autorize a adequação com a proporcionalidade, a norma não poderá ser editada. Ademais, como a norma indutora representa uma relativização ou mitigação do princípio da capacidade contributiva, como será adiante analisado, a não aplicação desse critério de repartição da carga tributária exige uma justificação, que necessariamente passará pela análise de uma situação de fato que funcione como fundamento da oneração ou desoneração.

6) Adequação do tipo de tributo à finalidade da indução – se a norma indutora representar um tributo indutor (*Lenkungsteuer*), a espécie tributária utilizada para veicular a norma indutora deve ser adequada à finalidade da indução. Vale dizer, os pressupostos exigidos pelo ordenamento jurídico (no ordenamento brasileiro, os pressupostos estão previstos na Constituição Federal, no ordenamento alemão, no Código Tributário), para a criação de determinado tributo, devem ser respeitados. Assim, se for utilizada a taxa, o requisito da existência de uma prestação administrativa deve se fazer presente. Além disso, tais requisitos devem ser adequados à finalidade buscada com a edição da norma indutora. Ex.: se o objetivo for a criação de um tributo para reduzir a emissão de CO2 sobre o ar atmosférico, a taxa não poderá ser utilizada, pois os seus pressupostos são inadequados ao fim da indução.

7) Competência material – a edição de uma norma indutora pressupõe a existência de competência do ente tributante. Isso porque, além de ter competência para criar o tributo que veicula a norma indutora, deve, também, ter competência material para regular a matéria objeto da intervenção por meio do tributo. No ordenamento alemão,

tais normas estão previstas, respectivamente, nos arts. 105 e 106, e 70 da *Grundgesetz* (GG). No caso brasileiro, nos arts. 145, 148, 149, 153, 155 e 156 da CF – que outorgam competência tributária aos entes federados – no art. 21 e nos seguintes, que versam sobre competência material. Exige-se, portanto, uma dupla competência.

Caso a norma direcionadora consista em um benefício fiscal, um outro pressuposto se fará presente: a ausência de coação. Corolário da adoção de uma medida indireta é a ausência de coação, ou seja, a não realização da conduta prevista na norma indutora não possibilita a aplicação de uma sanção (negativa) para o destinatário da norma. Sendo assim, a proibição e o comando não são utilizados, e sim o incentivo, o estímulo (*Anreiz*). Não existe ameaça de intimidação por meio do uso de uma sanção negativa. O particular em tais situações, em outras palavras, colabora com o Estado, tendo, pois, a liberdade de realizar ou não a ação descrita na norma indutora.

5 TIPOS DE NORMAS DIRECIONADORAS

As normas direcionadoras são utilizadas em várias áreas (econômica, social etc.), buscando alcançar diversas finalidades, por meio de técnicas diferenciadas, conforme o objetivo perseguido. Assim sendo, podem ser separadas segundo vários critérios.

O direcionamento diferencia classes de sujeitos de duas maneiras: onerando ou desonerando. É possível, portanto, falar em "direcionamento por oneração", hipótese em que a norma direcionadora estabelece um ônus financeiro a um grupo de indivíduos, visando com isso a desestimular a prática de determinada conduta. Ex.: alíquota do imposto sobre a aquisição de bebidas alcoólicas fixada em patamar elevado, considerando o patamar normal, para reduzir ou impedir o consumo desse produto.

O direcionamento pode ser realizado também por "desoneração", situação em que a norma tributária reduz ou elimina o ônus financeiro incidente sobre uma classe de sujeitos, para incentivar, facilitar a realização de um comportamento.[94] Ex.: redução de alíquota do imposto incidente sobre a comercialização de determinado produto,

visando a estimular o seu consumo.

A oneração pode ocorrer basicamente de duas formas diferenciadas: (a) criação de um tributo com finalidade direcionadora (*Lenkungssteuer*); (b) estabelecimento de um ônus financeiro no bojo da regulamentação de um tributo já existente. Ex.: criação de um regime jurídico diferenciado, mais gravoso, para o recolhimento de um tributo por uma classe de sujeitos que realizam determinada conduta.

Com relação à finalidade perseguida pela norma direcionadora, pode consistir numa alteração da realidade, ou seja, numa mudança de determinada situação empírica. Esse tipo de norma pode ser qualificado como "norma direcionadora modificadora". Em sentido contrário, a norma pode visar a conservar, manter uma determinada situação. Ex.: em período de crise econômica uma norma indutora desonera determinados produtos, visando a evitar uma redução do consumo capaz de prejudicar as empresas fabricantes. Essa norma pode ser qualificada como "norma direcionadora de conservação".

No que se refere ao alcance da norma direcionadora, considerando a regulamentação em que se insere, têm-se duas situações: (i) geral – atinge todo o perfil da regulamentação do tributo, que apresenta nitidamente o escopo direcionador (ex.: tributos direcionadores); (ii) parcial – norma editada como parte de uma regulamentação que não tem a função de direcionamento. Ex.: norma que concede isenção a um grupo de contribuintes de um imposto com finalidade arrecadatória para estimular a prática de uma conduta.

Considerando que a norma direcionadora tem o conteúdo variado, porque tem sido utilizada em diferentes áreas, pode-se falar em normas direcionadoras econômicas, ambientais, sociais etc.

Por fim, na hipótese de criação de um tributo direcionador, várias espécies tributárias poderão veicular a norma direcionadora. Isso permite uma separação das normas em pauta em impostos direcionadores, taxas direcionadoras, contribuições especiais direcionadoras etc.

6 VANTAGENS, DESVANTAGENS, CHANCES E RISCOS NA

UTILIZAÇÃO DAS NORMAS DIRECIONADORAS

Vários argumentos são apresentados para recusar a utilização das normas direcionadoras. O principal é a perda de receita tributária. De fato, quanto maior for a observância da norma direcionadora, menor será a receita do tributo, de forma que se determinada conduta for seguida de forma constante pelo destinatário, o tributo poderá inclusive ficar com zero de receita (*Nullaufkommen*), o que, para alguns, seria o tributo indutor ideal.[95] A doutrina vislumbra, em tal caso, a presença do efeito estrangulador (*Erdrosselungswirkung*), pois o tributo que pretende impedir a realização da conduta prevista na hipótese de incidência representa um abuso de forma, porque, em vez de usar a proibição, o legislador onera a conduta com a cobrança de uma exação. Existiria, no caso, um tributo proibitivo.

Sem desejar ingressar no exame dessa importante questão, que será adiante estudada de forma pormenorizada, no momento é importante apenas observar que o objetivo do tributo direcionador não é a não realização da conduta prevista em sua hipótese de incidência. A descrição da conduta prevista no tipo representa apenas um meio para evitar a sua prática reiterada ou reduzir a sua frequência. Além disso, o fim do tributo não é a arrecadação de receita, de forma que a redução do volume desta nada tem a ver, não compromete a eficácia da norma tributária, sendo, pelo contrário, indício da sua presença.

Ademais, a perda de receita decorrente da observância da norma direcionadora pode ser compensada com o uso de outras técnicas pelo Estado, que poderão importar no aumento da arrecadação de outras receitas, mantendo-se, assim, o equilíbrio fiscal e orçamentário.

Portanto, o argumento financeiro em pauta não justifica por si só a recusa à utilização da norma direcionadora.

Alega-se, também, que a norma direcionadora importa em burla ao princípio da capacidade contributiva, critério de aplicação da isonomia tributária, sendo, por isso, contrária ao ordenamento constitucional.

Como examinado anteriormente, com apoio na doutrina da Dieter Birk, a capacidade contributiva é parâmetro de fiscalização das normas com efeito de ônus, e

não das normas cujo efeito predominante é o estruturante. Logo, a aplicação do princípio pode ser relativizada, tendo em vista os fins perseguidos pela norma direcionadora. Por conseguinte, o argumento em tela não é suficiente para se recusar a utilização das normas direcionadoras.

Afirma-se, ainda, que o contribuinte ficaria sem proteção jurídica em face das normas direcionadoras, argumento que também não procede, pois tais normas estão sujeitas a determinadas limitações constitucionais, as quais, por seu turno, protegem o contribuinte contra o uso arbitrário desse instrumento pelo Poder Público.

Outros dois problemas são citados como fundamentos contrários às normas direcionadoras. O primeiro, são os reflexos econômicos que a imposição de um tributo direcionador pode gerar, na medida em que representa um custo adicional para a empresa, que poderá repassá-lo para o consumidor. Esse efeito deverá ser previsto pelo legislador, no momento da produção da norma direcionadora, de forma que poderá criar mecanismos para evitar a sua ocorrência, como, por exemplo, a desoneração de outros tributos para compensar a criação de um novo ônus fiscal. O segundo problema é o fundamento da competência para criar a norma direcionadora, tema que será adiante examinado de forma detalhada, que de modo algum representa obstáculo à criação da mencionada regra tributária.

Por outro lado, vários motivos podem ser elencados para justificar a utilização das normas direcionadoras no campo do direito tributário.

O principal deles é o aumento da zona de liberdade do contribuinte para escolher a conduta a ser por ele praticada. Considerando que a norma direcionadora usa o incentivo, vale reafirmar, o contribuinte tem a liberdade de escolha entre pagar o tributo ou praticar o comportamento e ficar desobrigado a fazê-lo. Como observa Reinhard Hendler, a vantagem da norma direcionadora consiste em substituir a ação imperativa do Estado por um mecanismo de mercado. A ordem e o comando não aparecem, então, em primeiro plano. Com fundamentos econômicos, o indivíduo escolhe se irá alterar o seu comportamento, ajustando-o ao sentido visado pela lei ou vai pagar o tributo.[96] Desse modo, há, de fato, um aumento na liberdade do administrado. Sobre o assunto, observa, ainda, Ute Sacksofsky, Professora da Universidade de Frankfurt am Main, que os tributos falam a língua do dinheiro, de

forma que prometem resultados para o sistema econômico conforme o código pagar ou não pagar funcione. Podem os tributos também, como todos os outros custos das empresas, alcançar os participantes e integrar as suas decisões.[97]

Acresça-se, ainda, que, como o direcionamento (indução) de condutas representa uma forma de atuação indireta do Estado, vale reafirmar, possibilita que este possa cumprir uma série de tarefas constitucionais por meio da atuação do particular, o que aumenta as chances de sucesso na obtenção do objetivo constitucional e na redução dos custos do Estado, pois não necessitará fazer uso do seu aparato, ou seja, atuar por meio dos seus órgãos.

7 REPERCUSSÃO DO DIRECIONAMENTO NA ESTRUTURA NORMA IMPOSITIVA TRIBUTÁRIA

A norma direcionadora é qualificada pelo fim e pelo efeito pretendido, como analisado no capítulo I. Tais atributos repercutem em uma norma direcionadora instituidora de uma exação, ou seja, uma regra-matriz de incidência direcionadora (tributo indutor).[98] De que forma esse reflexo poderá ocorrer? Em quais critérios?

Em primeiro lugar, cabe analisar os aspectos contidos na hipótese tributária. Tanto o temporal quanto o espacial não sofrem alteração diante da finalidade direcionadora da regra-matriz de incidência. A determinação do instante em que será considerado ocorrido o fato jurídico tributário não tem relação com a finalidade incentivadora ou inibitória de condutas. Quanto ao aspecto espacial, o direcionamento de condutas deverá ocorrer, obviamente, no território do ente que tiver elaborado a norma direcionadora.

No que concerne ao núcleo da hipótese, o aspecto (critério) material, o direcionamento é estabelecido justamente em face do fato eleito como materialidade do tributo. É nesse âmbito que a norma é estruturada para incentivar ou desincentivar a prática de algum comportamento. É o que ocorre, por exemplo, com a incidência de um tributo sobre uma atividade de degradação ambiental. A materialidade é eleita tendo em vista o fim e o efeito visado, tratando-se do meio escolhido pelo legislador para o alcance de um fim externo. Por tal razão, é diretamente afetada pelo caráter

direcionador do tributo.

Quanto ao mandamento (consequente) normativo, o aspecto quantitativo é um terreno bastante propício à indução de comportamentos, por meio da redução ou do agravamento do ônus fiscal. Ex.: determinada lei tributária aumenta a alíquota do IPI incidente sobre cigarros, visando, com isso, a desestimular a conduta de fumar.

De igual modo, o aspecto pessoal (subjetivo) também pode sofrer a repercussão da finalidade do tributo, bastando que a lei escolha como contribuintes os sujeitos direta ou indiretamente relacionados ao comportamento que se deseja evitar ou estimular. Ex.: lei cria um tributo ambiental, incidente sobre determinado processo de produção de um produto contaminante, elegendo como contribuintes as empresas que utilizem essa técnica produtiva.

Do exposto pode-se concluir, portanto, que a finalidade direcionadora irá repercutir em alguns aspectos (critérios) da norma impositiva tributária, caso a criação do tributo seja o meio escolhido para obstar ou incentivar determinadas condutas. Por outro lado, se o caminho escolhido for o da concessão de um benefício fiscal, essa repercussão não irá ocorrer, considerando que a norma que estabelece uma vantagem fiscal é uma regra autônoma.[99]

1 Lenkungssteuern im Rechtssystem, *NJW* 2001, p. 3.657.

2 Idem, ibidem.

3 Idem, ibidem, grifos do autor. O autor diz o seguinte, *in verbis*: „Das Lenkungssteuerrecht ist Verwaltungssteuerrecht, es bedeutet Verwaltung im technischen Kleid des Steuerrechts – Verwaltung mit Hilfe des Steuerrechts und dessen besonderer Technik; kein Dirigismus, sondern schlicht *Verwaltung mit den Mitteln des Steuerrechts*“ (op. cit., p. 3.657).

4 Sem querer ingressar no antigo debate que existe sobre o tema, desejamos firmar opinião acerca da autonomia do direito tributário em face do direito administrativo, reconhecendo, porém, que há estreitas relações entre tais ramos do direito.

5 José Casalta Nabais defende que as normas direcionadoras, do ponto de vista formal, são normas tributárias, contudo, em sentido material integram o direito econômico (*O dever fundamental de pagar impostos*, p. 633).

6 Op. cit., p. 3.657.

7 Em algumas partes do trabalho, no entanto, para facilitar a compreensão do leitor, a expressão norma indutora será utilizada como sinônimo de norma direcionadora.

8 Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht, *StuW*, n. 2, p. 97-121, 1977.

9 Op. cit., p. 97.

10 Idem, p. 100.

11 Op. cit., p. 107.

12 Idem, ibidem.

13 Idem, p. 108.

14 *Steuerrecht*, 18. ed., p. 69-70.

15 Vermeindbare und unvermeidbare Hindernisse der Stuervereinfachung, *Steuer und Wirtschaft*, n. 1, p. 23, 2002.

16 Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, *Steuer und Wirtschaft*, n. 1, p. 4, 1994.

17 Op. cit., p. 25.

18 Cf. Wolfgang Schön, op. cit., p. 24.

19 Idem, p. 25.

20 Idem, ibidem.

21 Idem, ibidem.

22 Idem, ibidem.

23 Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung, In: Peter Fischer (Ed.) *Steuervereinfachung*, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1998, p. 31-59.

24 Op. cit., p. 33.

25 Idem, p. 34.

26 Idem, p. 34.

27 Idem, p. 35.

28 Idem, p. 36.

29 Grundlagen einer Steuervereinfachung, in: Paul Kirschhof et alii (Ed.) *Steuerrechtssprechung, Steuergesetz, Steuerreform*: Festschrift für Klaus Offerhaus, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1999, p. 1.073.

30 Idem, p. 1.073-1.074.

31 Idem, p. 1.075.

32 Idem, p. 1.075-1.076.

33 Idem, p. 1.076.

34 *Steuerrecht*, 18. ed., Köln, Dr. Otto Schmidt, 2005, p. 71.

35 Idem, ibidem.

36 Cf. Wolfgang Schön, op. cit., p. 25-26.

37 Op. cit., p. 25.

38 Idem, ibidem.

39 Cf. Wolfgang Schön, op. cit., p. 26.

40 Op. cit., p. 1.076.

41 Idem, ibidem.

42 Op. cit., p. 39.

43 Cf. Hans Georg Ruppe, op. cit., p. 39.

44 Op. cit., p. 43-46.

45 Idem, p. 47-48.

46 Op. cit., p. 1.080.

47 Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, *Steuer und Wirtschaft*, n. 1, p. 6, 1994.

48 Idem, ibidem.

49 Idem, p. 7.

50 Steuergleichheit durch Steuervereinfachung, p. 12.

51 Idem, ibidem.

52 Idem, ibidem.

53 Idem, p. 13.

54 Idem, p. 21.

55 Idem, p. 21-23.

56 Op. cit., p. 1.076.

57 Op. cit., p. 30.

58 Idem, ibidem.

59 *Steuerrecht,* p. 100-101.

60 *Die Steuerrechtsordnung*, 2. ed., Köln, Dr. Otto Schmidt, 2000, v. I, p. 348.

61 Idem, ibidem.

62 Nesse sentido: Paul Kirchhof, op. cit., p. 17-23. Karl Heinrich Friauf Steuervereinfachung *versus* Lenkungsnormen, *DStZ* 1998, p. 86.

63 Nesse sentido: Hans Georg Ruppe, op. cit., p. 30-31; Karl Heinrich Friauf Steuervereinfachung *versus* Lenkungsnormen, *DStZ* 1998, p. 86.

64 *Die Steuerrechtsordnung*, 2. ed., Köln, Dr. Otto Schmidt, 2000, v. I, p. 354-356.

65 Para Regina Helena Costa, o princípio da praticabilidade representa atenuação da regra da isonomia (*Praticabilidade e justiça tributária*, São Paulo, Malheiros, 2007, p. 124).

66 Op. cit., p. 16.

67 A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual, p. 264. In: Octavio Campos Fischer (Coord.),*Tributos e direitos fundamentais*, São Paulo, Dialética, 2004, p. 261-278.

[68] Sobre o tema, no direito brasileiro, conferir Regina Helena Costa, *Praticabilidade e justiça tributária*, Malheiros, São Paulo, 2007; e Misabel de Abreu Derzi, *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed., São Paulo, RT, 2007.

[69] Para Hinnerk Egge, em face do déficit na execução da lei, o legislador deve produzir normas totalizantes, a fim de realizar a isonomia da tributação (Lage der Steuerverwaltung und Folgerungen, *Steuer und Wirtschaft*, n. 3, p. 276, 1994).

[70] Nesse sentido: Josef Isensee, op. cit., p. 4; Monika Jachmann, op. cit., p. 1.089.

[71] *Praktikabilität und Effizienz*, Köln, Dr. Peter Deubner, 1983, p. 8.

[72] Cf. Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, 17. ed., p. 47.

[73] Op. cit., p. 8.

[74] Cf. Josef Isensee, op. cit. p. 8.

[75] Cf. Josef Isensee, op. cit., p. 11.

[76] Sobre a realização da praticabilidade por meio de normas administrativas, há divergência na doutrina alemã. Enquanto determinado segmento sustenta a sua ilegalidade, a corrente majoritária defende que a introdução e a aplicação de regras administrativas devem simplificar a execução da lei, apoiando-se na legalidade e na isonomia da tributação (cf. Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, 2. ed., v. I, p. 357).

[77] Op. cit., p. 23.

[78] Op. cit., p. 6.

[79] Op. cit., p. 13.

[80] Steuervereinfachung *versus* Lenkungsnormen, p. 87.

[81] Idem, ibidem.

[82] Op. cit., p. 88.

[83] Cf. Karl Heinrich Friauf, op. cit., p. 89.

[84] Cf. Karl Heinrich Friauf, op. cit., p. 89.

[85] Nesse sentido, Rainer Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationale Steuersystem*, p. 64, 383 e 384.

[86] Cf. Norberto Bobbio, *Da estrutura à função*, São Paulo, Manole, 2008, p. 16.

[87] Bobbio fala em medidas de "encorajamento" (op. cit., p. 15-16), posição que não nos parece muito acertada, pois o convencimento que se deseja não significa a

adoção de uma postura de coragem. Muitas vezes o comportamento é de tal forma facilitado com a adoção de uma medida, que a coragem é despicienda.

88 *Verwalten durch „mittelbares" Einwirken*, Köln/Berlin/Bonn/München, Carl Heymanns, 1976.

89 Op. cit., p. 9.

90 Como observa Kirchhof, "a Administração com base no poder financeiro estatal é hoje um instrumento central de efeitos provocados pelo Estado" (op. cit., p. 107).

91 Esse pressuposto se aplica apenas aos tributos indutores.

92 Arthur Mohr, *Die Lenkungssteuer*, Zurich, Schulthess Polygraphischer Verlag, 1976, p. 105.

93 Paul Kirchhof, Lenkungsteuern, p. 407.

94 Tanto a oneração quanto a desoneração serão identificadas mediante uma comparação entre os sujeitos alcançados pela norma direcionadora e aqueles que se encontrem em idêntica situação, porém, não são atingidos por esse tipo de norma tributária.

95 Para Ute Sacksofsky, o tributo com receita zero não é um tributo ideal, e sim um "fantasma" (cf. Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts, *NJW*, n. 36, p. 2.621, 2000).

96 Lenkung durch Abgaben, *ZRP*, n. 8, p. 326, 2000.

97 Op. cit., p. 2.624.

98 Não há incompatibilidade alguma entre a finalidade, nota qualificadora das normas direcionadoras, com o modelo teórico acerca da regra-matriz de incidência tributária. A finalidade, ao nosso sentir, não integra esta regra, sendo, em verdade, prevista, explícita ou implicitamente, por outra regra. Convém observar, no entanto, que há posições na doutrina defendendo a existência de um critério finalístico na regra-matriz de incidência tributária (Werther Botelho Spagnol, *Curso de direito tributário*, Belo Horizonte, Del Rey, 2004, p. 50-51).

99 A discussão sobre a natureza da isenção tributária, por exemplo, é rica na doutrina não sendo examinada no presente momento por não representar o objeto do estudo.

1 A COMPETÊNCIA COMO PERMISSÃO QUALIFICADA

O presente capítulo ocupa-se da competência dos entes federados para editarem as normas tributárias direcionadoras.

Antes, porém, de examinar quais são os entes que detêm competência constitucional para a elaboração dessas normas jurídicas, bem como de verificar sobre quais matérias poderão versar, importa investigar, sob o ângulo da Teoria Geral do Direito, as normas que conferem essa faculdade legislativa.

Numa primeira aproximação, uma norma de competência pode ser compreendida como uma regra que outorga a um sujeito parcela de poder para criar ou aplicar outra norma. Vale dizer, trata-se de norma que regula um tipo especial de conduta: a elaboração e a produção de outra norma.[1]

As normas de competência estão presentes tanto no direito público quanto no direito privado. No primeiro, conferem aptidão a determinado órgão para elaborar normas gerais ou individuais. É o que ocorre, por exemplo, com as normas que conferem ao órgão legislativo a faculdade de elaboração de normas gerais veiculadas pela lei. No direito privado, no exercício da autonomia privada, os sujeitos de direito também recebem do ordenamento a possibilidade de elaborar normas jurídicas gerais (ex.: contrato coletivo de trabalho) ou individuais (ex.: contrato).

A teoria do direito diverge acerca da natureza dessas normas. É possível identificar pelo menos quatro posições sobre a matéria. Segundo alguns jusfilósofos, as normas de competência são normas permissivas. Georg von Wright defende essa posição, asseverando que as normas de competência são permissões de ordem superior para que uma determinada autoridade possa elaborar normas sobre certo conteúdo.[2] Para o autor, normas de ordem superior são aquelas cujo conteúdo são atos normativos. Como a ação normativa consiste, segundo ele, em dar prescrições, tais normas versam sobre prescrições.[3] Von Wright sustenta, ainda, que ao conferir competência por meio de uma norma permissiva de ordem superior, a autoridade

delega poder a uma subautoridade de ordem inferior, situação que também é qualificada como competência normativa.[4]

Desse modo, nessa concepção é possível distinguir dois tipos de normas permissivas: aquelas que regulam diretamente comportamentos não consistentes na elaboração de outras normas, e as normas que têm como objeto a emanação de outras normas por parte de determinada autoridade.

De acordo com uma outra concepção, as normas de competência são comandos, indiretamente formulados.[5] Assim, por exemplo, a norma que confere competência ao Poder Legislativo para legislar é uma ordem direcionada aos cidadãos, impondo-lhes uma obrigação de obediência às leis oriundas do Parlamento.

Uma terceira formulação teórica, elaborada por Bulygin, defende que as normas de competência são regras conceituais. Estas, à semelhança das regras de um jogo, não exigem determinado comportamento, não impõem obrigações ou proibições, mas definem os modos por meio dos quais se elaboram contratos, testamentos, casamentos etc., de modo válido. Assim, o descumprimento destas normas não importa numa sanção, mas sim na nulidade, visto que não se trata de uma infração. Ex.: a norma que confere poder ao órgão legislativo para elaborar as leis é parte da definição de lei. Segundo esta definição, a lei é um ato normativo emanado do Poder Legislativo. Assim, as normas de competência integrariam a definição de atos normativos.[6]

Por fim, defende-se, ainda, que as normas de competência são normas constitutivas, ou seja, normas que estabelecem condições.[7] Ex.: a norma que confere ao Poder Legislativo o poder de elaborar as leis estabelece uma condição necessária de existência e de validade das leis.

Ao nosso sentir, as normas de competência têm a natureza de normas permissivas, ou seja, modalizam por meio do functor deôntico permitindo o comportamento de elaborar normas, sejam elas gerais ou individuais. No entanto, não se trata de uma simples permissão, como sustenta Von Wright. Não se pode negar, por exemplo, a existência de diferenças entre uma norma que permite alguém fumar e outra que confere competência normativa. A especificidade das normas de competência é que o seu exercício importa na alteração, constituição ou na modificação de uma situação

jurídica. Como assinala Robert Alexy, o que é comum aos casos de exercício de competência "é o fato de que, por meio de determinadas ações do titular ou dos titulares da competência, uma situação jurídica é alterada".[8] A simples permissão nada acresce à capacidade de ação do indivíduo.

Em clássico estudo sobre o assunto, Jellinek observa que o ordenamento pode acrescer à capacidade do indivíduo qualquer coisa que ele não possuía. A capacidade juridicamente relevante, concedida pelo ordenamento, forma, em seu conjunto, a potestade (capacidade) jurídica (*das rechtliche Können*).[9] Em outras palavras, as competências acrescem à capacidade de atuação do sujeito, algo que ele por natureza não possuía, como observa Alexy.[10]

Por tais motivos, parece-nos que as normas de competência são permissões "qualificadas", pois o exercício da faculdade conferida pelo ordenamento jurídico irá importar na alteração de situações jurídicas. Não se trata, pois, de uma simples permissão.

Tércio Sampaio Ferraz Junior, ao examinar o tema, também defende, a exemplo de Paulo de Barros Carvalho,[11] que as normas de competência são permissões, no entanto, estabelece uma distinção entre permissão forte e fraca. Na primeira situação, o dever ser normativo é expresso por meio dos functores, "é autorizado", "é facultado", "pode", "cabe". Já as permissões fracas, referem-se àquelas situações não expressamente reguladas. As normas de competência referem-se às situações em que é expressamente autorizada a prática de determinada conduta.[12] Concordamos com esse posicionamento, acrescentando que não se trata de uma simples permissão, e sim de uma permissão cujo exercício altera situação jurídica, vale reafirmar.

A defesa desse posicionamento gera, todavia, um problema, que necessita ser solucionado, para que não importe numa contradição inconciliável. Como as normas de competência são normas permissivas, como explicar aquelas situações em que o exercício da competência é obrigatório, e não simplesmente facultado, como ocorre, por exemplo, na competência jurisdicional e na competência administrativa de caráter vinculado? Em outros termos, como explicar as competências que são modalizadas pelo functor obrigatório?

Alguns tentam resolver o problema, defendendo que as competências de exercício facultativo não são condicionadas, enquanto as competências de exercício obrigatório estão sujeitas ao preenchimento de determinadas condições.[13] Ousamos divergir deste posicionamento, pois condições também podem ser estabelecidas para as competências de exercício facultativo. É o que ocorre, por exemplo, quando a norma de direito administrativo estabelece que, preenchidos determinados requisitos, poderá ser concedida a determinado servidor público licença para capacitação, "a critério da Administração". Em tal situação, a competência discricionária, de exercício facultativo, foi condicionada, o que prova a insuficiência do aludido critério para resolver o problema.

Em verdade, quando o ordenamento estabelece que determinada competência deve ser obrigatoriamente exercida, ele o faz por meio de uma outra norma, que disciplina o exercício da competência, e não na própria norma de outorga de competência. Assim, nessas situações existem duas normas: a primeira (N1), que confere competência a determinado sujeito para a prática de determinada conduta; a segunda (N2), que torna obrigatório o exercício do comportamento. Não há alteração do functor deôntico da primeira norma. Esta, ao conferir competência ao sujeito "X", apenas diz quem poderá realizar o comportamento nela regulado, porém, não dispõe sobre o caráter obrigatório ou facultativo deste. Quem irá fazê-lo será uma segunda norma (N2), que terá por objeto justamente a disciplina do exercício da competência conferida pela primeira norma. Tal norma terá nítido caráter procedimental, pois irá regular o modo como a competência, conferida pela primeira norma (N1) será exercitada.

Exemplifiquemos: no ordenamento brasileiro a Constituição Federal estabelece as competências dos órgãos jurisdicionais em diversos dispositivos, no entanto, quem regula o exercício dessas competências são as leis procedimentais, as quais veiculam regras sobre o exercício das competências previstas constitucionalmente.

O magistério de Riccardo Guastini explica claramente essa separação. O Professor da Universidade de Gênova denomina as normas de competência de "normas sobre produção jurídica", que podem ser divididas em duas subclasses:

normas sobre produção em sentido estrito e normas sobre produção em sentido lato.[14] No primeiro grupo, dois tipos de normas sobre produção podem ser identificados: normas que conferem competência normativa e normas que disciplinam o exercício de tais competências.[15]

As normas que conferem competência normativa são "todas as normas que atribuem a um determinado sujeito (um órgão do Estado) um poder normativo, ou seja, o poder de criar normas jurídicas"[16] de determinado tipo. Guastini observa, com acerto, que tais normas não conferem poder normativo genérico, ou seja, o poder de criar normas jurídicas, sem qualificá-las. Em verdade, para ele cada norma de competência atribui o poder de criar uma fonte específica do direito, um documento normativo com nome próprio (lei constitucional, lei ordinária etc.). Estas normas podem ser qualificadas como permissivas.[17]

Já as normas que disciplinam o exercício de uma competência normativa prescrevem o procedimento para a criação de um determinado tipo de fonte, de maneira que a competência não poderá ser exercitada por meio de um outro procedimento.[18] Tais normas se manifestam como normas de conduta, como comandos.

Evidencia-se, assim, que a identificação das normas de competência como uma modalidade de norma permissiva alcança qualquer tipo de competência, seja esta de direito público ou de direito privado, mantendo-se tal concepção inalterada diante daquelas situações em que o ordenamento jurídico, por meio de uma outra norma, a qual disciplina o exercício de uma competência, obriga o sujeito a exercitar o comportamento outrora facultado.

Partindo-se dessas premissas, que se situam no plano da Teoria Geral do Direito, é possível, então, analisar qual o tipo de competência exigido pelo nosso sistema constitucional para a elaboração de uma norma tributária indutora, bem como os entes federados que poderão produzi-la e os seus respectivos conteúdos.

2 A EXIGÊNCIA DE DUPLA COMPETÊNCIA PARA A EDIÇÃ DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS DIRECIONADORAS NO ESTADO FEDERAL

Como salientado no capítulo II, um dos pressupostos materiais para a edição das normas direcionadoras na seara tributária é a existência de uma atuação indireta do Estado no campo econômico ou social (*mittelbare Einwirkung*). Desse modo, para realizar uma atividade administrativa, o Poder Público utiliza a norma direcionadora como meio de convencer, de persuadir o administrado a praticar determinada conduta. Assim, obtém-se um efeito material com a cooperação do interessado, sem o uso da coação.

Sendo assim, a norma direcionadora representa um instrumento de atuação administrativa indireta. Logo, dele só poderá fazer uso o ente público que detiver competência para realizar a atividade administrativa que se deseja praticar, por meio da indução de comportamento. Destarte, se o Poder Público em determinado caso desejar interferir na produção de determinado bem, por exemplo, utilizando para isso a norma epigrafada, deverá titularizar competência que alcance essa matéria.

Desse modo, não basta para o ente público ser titular de competência tributária. Como o tributo indutor busca conformar, estruturar a realidade, representa um meio de atuação em determinada área (econômica ou social), na qual busca provocar interferência. Por conseguinte, é indispensável que a entidade pública também detenha competência para atuar na área que busca influenciar.

Ademais, a regras de competência tributária, no ordenamento brasileiro, não indicam as finalidades dos tributos, exceção feita às normas de outorga de competência para instituição de contribuições especiais (art. 149) e de empréstimos compulsórios (art. 148). Sendo assim, a finalidade será extraída, no caso das normas indutoras, de outras regras constitucionais, que se encontram espalhadas por todo o texto da Constituição Federal.

Logo, na hipótese de utilização do instrumento tributário para direcionar comportamentos, a situação requer que o ente público tenha competência para realizar a atividade administrativa na qual se deseja interferir, detendo, ainda, competência tributária para instituir o tributo que vier a ser utilizado. Assim, por exemplo, se o objetivo é o de incentivar a realização de determinada atividade cultural, concedendo-se para isso incentivos culturais no âmbito da tributação da renda, é

necessário que o ente tenha competência para instituir o respectivo tributo, no caso, o imposto sobre a renda, pois se trata do meio usado para realizar um fim.

Exige-se, portanto, no âmbito tributário, uma dupla competência. A primeira delas é a competência legislativa para regular determinada matéria. A segunda, a tributária. Não se deve perder de vista, pois, o ensinamento de Ruy Barbosa Nogueira, quando separa o "poder de tributar" – cujo limite é a competência tributária –, do "poder de regular", limitado por normas de competência regulatória, que têm natureza legislativa.[19] E esclarece: "o poder de regular, também conhecido como o 'poder de polícia' (*police power*) é o poder de promover o bem público pela limitação e regulação da liberdade, do interesse e da propriedade".[20]

O exercício simultâneo de ambas as faculdades exige que o ente público titularize as duas competências.

A edição de normas direcionadoras representa exercício de poder de polícia. Este, na concepção clássica, era concebido como uma faculdade estatal suscetível de utilização para restringir o uso, gozo e exercício de direitos dos particulares. Atualmente, a complexidade econômica e social gerou uma necessidade de ampliação não só do âmbito da interferência do Estado na vida do particular, mas também dos instrumentos que para isso poderá utilizar. Alguns, a exemplo das normas indutoras, não apresentam a nota da coerção. Desse modo, na indução de comportamentos o Estado convence o particular a praticar determinadas condutas, exercitando, pois, poder de polícia administrativa.

Quando a Constituição Federal confere aos entes públicos competência para "legislar" sobre determinada matéria, em verdade outorga-lhes competência para editar normas gerais e abstratas, as quais, inclusive, podem decorrer do exercício do poder de polícia. Ao examinar o sentido da expressão "legislar", presente nos dispositivos constitucionais que conferem competência aos entes federados, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, amparado na doutrina norte-americana, conclui, acertadamente, que o poder de legislar e o de regular são manifestações do poder de governar, que abrange o poder de restringir, proteger, encorajar e promover, tendo em vista um objetivo público.[21]

Isso significa que é aplicável na situação em tela a competência legislativa, em vez da não legislativa, também denominada de material ou de execução. A propósito, a própria separação traçada pela Carta entre tais competências (arts. 21, 22, 23 e 24) é tênue, pois o exercício de uma competência não legislativa (material), na maioria dos casos, pressupõe ou exige a edição de lei para que a atividade administrativa seja realizada.[22] Como recorda Manoel Gonçalves Ferreira Filho, "a competência administrativa é, em princípio, correlata à competência legislativa. Assim, quem tem competência para legislar sobre uma matéria tem competência para exercer a função administrativa quanto a ela".[23]

Outrossim, o exercício do poder de polícia constitui atividade administrativa, que pressupõe a existência de lei autorizativa para ser utilizada. Como observa Harmut Maurer, a Administração só deve atuar quando para isto estiver sido autorizada por meio de lei.[24] No caso brasileiro, esta exigência decorre de mandamento constitucional (CF, art. 37).

Acresça-se, ainda, que se a edição de norma indutora buscar incentivar a prática de determinado comportamento, no campo econômico, poderá encontrar fundamento no art. 174 da Constituição Federal, o qual faz remissão expressa à necessidade de lei.

Portanto, sem que o ente público seja titular das duas modalidades de competências constitucionais, não poderá editar a norma tributária indutora.

No Estado Federal essa problemática ganha uma importância maior, tendo em vista a separação das competências entre os entes federados, requisito indispensável à existência da Federação. Logo, deve-se identificar as zonas em que cada ente poderá exercitar a sua competência para expedir norma indutora, a fim de que um dos pressupostos exigidos para a sua edição seja observado de forma válida.

Na Alemanha, que adota como nós o modelo federativo, o tema foi discutido intensamente desde os anos 1960. No início dos anos 1980 era possível identificar a existência de três correntes doutrinárias sobre a matéria: (a) a primeira exigia a observância apenas da competência tributária regulada pelo art. 105 da GG para a edição de tipos tributários indutores (*steuerrechtlichen Lenkungstatbestände*);[25] (b) a

segunda contentava-se apenas com a existência de competência material[26] (art. 71 e ss. da GG);[27] e (c) por fim, uma terceira defendia a necessidade de um duplo fundamento de competência (*doppelte Kompetenzgrundlage*), exigindo que a Federação, os Estados e os Municípios titularizassem tanto a competência tributária quanto a material.[28]

Em 10 de dezembro de 1980 o Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*) pronunciou-se sobre a matéria, posicionando-se pela exigência de dupla competência. Segundo o entendimento da Corte,

> o exercício de competência tributária para direcionar em outro âmbito material regulamentado apenas é lícito quando por meio desta o ordenamento jurídico não é contestado. Quando uma norma tributária indutora alcança um âmbito material, não deve o legislador tributário produzir uma regulamentação que contradiga a competência material da legislação atingida.[29]

Posteriormente, esse posicionamento foi ratificado em outros julgados.

No Brasil, o tema foi objeto de poucas manifestações doutrinárias, de forma explícita ou implícita. Neste segundo caso localiza-se, por exemplo, o magistério do saudoso Alcides Jorge Costa. Segundo ele,

> seria desaconselhável que a Estados e Municípios fossem atribuídos impostos de efeito econômico no âmbito nacional, sem estabelecer algum tipo de limitação de competência legislativa, sob pena de ter-se um País submetido a muitas políticas tributárias diferentes e conflitantes entre si e, certamente, um País que seria palco de guerras fiscais permanentes.[30]

Desse modo, o citado doutrinador acaba, implicitamente, defendendo a necessidade de observância da competência material dos entes tributantes, no caso de utilização de normas tributárias indutoras.

Ao examinar o tema dos "impostos excessivos", Antonio Roberto Sampaio Dória

diferencia o imposto "excessivo" do "proibitivo".[31] O primeiro, dificulta ou desencoraja a atividade onerada com o tributo, enquanto o segundo impossibilita o exercício da conduta.[32] Assim sendo, ambos se situam dentro do âmbito da extrafiscalidade. Ao identificar as condições para a "legitimidade dos impostos proibitivos", sob a égide da Constituição de 1967, o saudoso Professor da USP asseverava que

> o objetivo, que se procura atingir com o agravamento da tributação, deve se situar entre as matérias da legítima competência legislativa constitucional da entidade tributante (Constituição, arts. 8º, XVII e parágrafo único). Se à União compete, por exemplo, legislar sobre direito penal, não se admitirá que Estados ou Municípios, a pretexto de combater o jogo, sobre ele decretem impostos proibitivos, caso o Governo Federal tolere sua livre prática.[33]

Vê-se, desse modo, que o autor coloca a necessidade de existência de competência legislativa para o exercício da extrafiscalidade desestimuladora de comportamentos, contudo, em sua obra não se encontra expressamente manifestada a opinião acerca da exigência de dupla competência (material e tributária).

Posição diversa é defendida por Luiz Mélega, ao sustentar que

> no federalismo, a extrafiscalidade encontra meios de ser manipulada por qualquer dos entes tributantes, desde que, embutida no tributo que lhe pertencer, tenha por objeto influir sobre o campo que se situe sob o seu poder de polícia.[34]

Identifica-se aqui posicionamento que sustenta a necessidade de existência de competência reguladora e tributária para a produção de normas extrafiscais. No caso do direcionamento por meio do instrumento tributário, a competência reguladora representa caso de exercício de competência legislativa, vale reafirmar.

No âmbito da jurisprudência não há ainda manifestação expressa do Pretório

Excelso sobre a matéria.

Partindo-se dessa premissa (exigência de dupla competência), é imprescindível, por conseguinte, analisar como tais competências estão postas no atual quadro do ordenamento brasileiro, para que seja possível identificar, então, as áreas que poderão ser alcançadas por normas indutoras de cada um dos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

3 A REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIA NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

3.1 A repartição como pressuposto de existência do Estado Fede

Um dos traços característicos do Estado Federal é a existência de ordens jurídicas parciais ao lado da ordem jurídica nacional, convivendo harmonicamente. Os entes federados gozam de autonomia legislativa para produzirem normas que compõem as ordens parciais, enquanto a Federação dispõe de competência para editar normas que formam a ordem nacional.

Sendo assim, é indispensável que as competências legislativas sejam delineadas expressamente no texto da Constituição Federal, a fim de que a autonomia dos entes federados seja formalmente reconhecida. Com isso evita-se, também, a existência de um conflito entre as atribuições dos entes.

Em nível de direito comparado, identificam-se duas técnicas de repartição das competências. A primeira, mais antiga, utilizada nos Estados Unidos da América, denominada de "técnica do federalismo clássico" ou do "federalismo dual", resulta de uma repartição horizontal, combinando-se os poderes enumerados, remanescentes e concorrentes. Consoante leciona Manoel Gonçalves Ferreira Filho, nesse caso ocorre uma separação das competências dos entes federados, por meio da definição de âmbitos materiais privativos, que excluem a participação de outro ente, por aquela área não alcançada.[35] Foi esse o modelo adotado pelos Estados Unidos da América, cuja Constituição especificou os poderes da União (art. 1.º, seção 8), restando para os Estados todos os demais poderes que não foram expressamente atribuídos à ordem

central nem foram vedados para as ordens parciais. É importante observar que a expressão "poderes reservados" aos Estados surgiu em face de determinadas circunstâncias histórias. Como a Federação norte-americana nasceu da reunião de Estados autônomos, os quais, portanto, já detinham plexos de competências, pretendeu-se manter para estes os poderes que já exerciam anteriormente, ou seja, os que já lhes eram "reservados" antes do processo de independência da Inglaterra.

Várias Constituições de diferentes Estados federais adotaram essa técnica, como, por exemplo, a da Argentina de 1853 (arts. 67 e 104), a da Venezuela, de 1961 (arts. 7, 17 e 136), a do México, de 1917 (arts. 73 e 124), a da Suíça, de 1874 (arts. 1.º, 3.º e 70), e a da União Soviética de 1977 (arts. 73 e 76).[36]

O outro modelo de federalismo, o cooperativo, que parte da premissa de uma relação mais equilibrada entre os entes federados – numa tentativa de redução dos poderes da ordem central –, adota a técnica da separação vertical, por meio da qual uma mesma matéria é atribuída a diferentes entes, restando ao ente central o estabelecimento de "normas gerais", ficando para os Estados-membros a definição das regras particulares, específicas.[37] Outorga-se, nesse caso, competência denominada de "concorrente", que pode ser de dois tipos: (a) cumulativa – não há uma definição prévia das áreas de competência da União e dos Estados-membros, podendo em tese ocorrer um conflito entre as regras por estes produzidas;[38] e (b) não cumulativa – atribui-se, dentro de um mesmo campo material, um nível superior para a ordem central, competente para a edição das "normas gerais", restando para os Estados uma competência suplementar.[39]

Essa técnica foi inaugurada pela Constituição de Weimar, de 1917, sendo posteriormente adotada pela atual Carta alemã e pelas Constituições brasileiras posteriores à de 1934, inclusive a atual,[40] dentre outras.

Estabelecidas essas premissas, é importante analisar como a matéria foi tratada pelas Constituições do Brasil, para que se possa melhor compreender a sistemática atual.

3.2 A repartição de competências nas Constituições brasileiras

A repartição de competências prevista pela Constituição de 1891[41] acompanhou a técnica do federalismo clássico. O art. 34, item 33, conferia competência ao Congresso Nacional para "decretar as leis e resoluções necessárias ao exercício dos poderes que pertencem à União". No entanto, as competências da União não eram enumeradas, de forma sistemática, em dispositivos constitucionais. Pelo contrário, encontravam-se dispersas pelo texto, muitas vezes em caráter implícito.

De outro lado, o art. 13 prescrevia uma competência legislativa comum da União e dos Estados para legislarem sobre viação férrea. Já no art. 35, prescrevia-se um campo de competências administrativas não privativas do Congresso. O art. 68 regulava a autonomia dos municípios, estabelecendo que "os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse". Carlos Maximiliano criticava este dispositivo, afirmando que

> apesar de se limitar a Constituinte a assegurar a autonomia do município, esta não existe effetivamente. Opera-se lamentável retrocesso no sentido da approximação do systema vigorante sob o Império unitário e, portanto, logicamente centralizador.[42]

E esclarecia:

> o Estado possue todas as attribuições *não prohibidas* expressa ou implicitamente pela Constituição da Republica; o município, as que lhe são *delegadas* expressa ou implicitamente pelo estatuto básico ou lei ordinária regional, ressalvada a autonomia garantida pelo código supremo do Brasil.[43]

Contudo, o núcleo da divisão de competências era indicado no art. 65, § 2.º, que conferia aos Estados "em geral, todo e qualquer poder ou direito, que lhes não for negado por cláusula expressa ou implicitamente contida nas cláusulas expressas da Constituição". Ao comentar esse dispositivo, Carlos Maximiliano assinalava que tal

enunciado havia sido inspirado na Constituição norte-americana, e concluía: "tudo o que se não attribue à União expressa ou implicitamente, nem se prohibe aos Estados, é da competência destes".[44]

É notória, destarte, a influência que o direito norte-americano exerceu sobre a nossa primeira Carta republicana, inclusive na repartição de competências entre os entes federados, que seguiu exclusivamente a técnica do federalismo clássico, vale reafirmar.

Grande mudança na forma de regulamentar a matéria operou-se com a Constituição de 1934. À época da sua elaboração já era conhecido o modelo inovador da Constituição alemã de Weimar, que apresentava a técnica da competência concorrente não cumulativa.

De maneira sistemática, o art. 5.º elencava as competências privativas da União, as quais englobavam tanto as atribuições administrativas (ex.: manter o serviço de correios), quanto legislativas. O § 3.º deste dispositivo veiculava, então, a grande inovação: a possibilidade de os Estados legislarem supletivamente sobre as matérias indicadas nos incisos XIV a XIX, letras*c* e *i*, *in fine*, e sobre outras matérias, esclarecendo-se que, em tais situações, as leis estaduais poderiam, "atendendo às peculiaridades locais, suprir as lacunas ou deficiências da legislação federal, sem dispensar as exigências desta". Essa competência dos Estados-membros era reafirmada no art. 7.º, III, que mencionava a atribuição para "elaborar leis suppletivas ou complementares da legislação federal, nos termos do art. 5º, § 3º". Apareceu, destarte, a fórmula alemã da competência concorrente, em nosso direito positivo.

Outrossim, surgiu pela primeira vez em nosso sistema constitucional a expressão "normas gerais". O inciso XIX,*i* do art. 5.º conferia à União competência para legislar sobre "commercio exterior e interestadual, instituições de crédito; câmbio e transferência de valores para fora do paiz; *normas geraes* sobre o trabalho, a produção e o consumo, podendo estabelecer limitações exigidas pelo bem público". Tratava-se de competência concorrente, submetida, portanto, à faculdade de legislação supletiva ou complementar dos Estados.

De outro lado, a Carta em epígrafe ratificava a técnica do federalismo clássico,

concedendo aos Estados, em seu art. 7.º, IV, os poderes "reservados", repetindo quase que literalmente o dispositivo da Carta de 1891 que versava sobre o assunto.[45]

Além disso, foi estabelecida no art. 10 uma área de competência administrativa concorrente entre União e Estados, que alcançava as tarefas de velar pela guarda da Constituição e das leis, cuidar da saúde e assistência públicas, proteger as belezas naturais e os monumentos de valor histórico ou artístico, podendo impedir a evasão de obras de arte, promover a colonização, fiscalizar a aplicação das leis sociais, difundir a instrução pública em todos os seus graus. Neste leque também estava incluída a competência tributária para "criar outros impostos, além dos que lhes são attribuídos privativamente".

Quanto à autonomia municipal, foi assegurada pelo art. 13, repetindo-se a fórmula do critério do peculiar interesse, adotada pela Carta de 1891,[46] de forma detalhada, porém, se assegurava a autonomia organizativa, a autoadministração, conferindo-se a tais entes competência tributária para criar e arrecadar os seus impostos e taxas, com liberdade para aplicação das respectivas receitas.

Essa Carta apresentava, ainda, em seu art. 7.º, parágrafo único, outra inovação, que era a possibilidade de delegação por parte dos Estados, mediante acordo com a União, para que servidores federais pudessem executar leis e realizar serviços estaduais.

Os parâmetros adotados pela Constituição de 1934, mesclando técnicas diferentes de outorga de competência, de forma geral, foram seguidos por todas as Cartas constitucionais posteriores.

Com a outorga da Carta de 1937, pela primeira vez foram separadas em dispositivos diversos, arts. 15 e 16, respectivamente, as competências privativas, não legislativa (administrativa) e legislativa da União. Outra inovação foi a previsão pelo art. 17 da possibilidade de delegação aos Estados, por meio de lei, de competência exclusiva da União, para regular ou suprir lacunas da legislação federal, quando se tratasse de questão do interesse, de maneira predominante, de um ou mais Estados.

A competência concorrente mais uma vez foi prevista em sede constitucional, no art. 18, conferindo-se atribuições aos Estados para legislarem sobre determinadas

matérias, a fim de suprir as deficiências ou atender às peculiaridades locais, desde que não dispensem ou diminuam as exigências da lei federal, ou, em não havendo lei federal, até que esta os regule. Em caso de superveniência da lei federal, o parágrafo único do art. 18 estabelecia que ocorreria a revogação da lei estadual anterior, no que fosse incompatível com a nova legislação federal; ou seja, adotava-se o critério temporal (lei posterior derroga a anterior) para resolver a antinomia jurídica.

Quanto aos "poderes remanescentes", encontravam previsão no art. 21, II, seguindo-se a fórmula tradicionalmente adotada pela Carta de 1891. De igual modo, a autonomia municipal continuou sendo assegurada (art. 26), nos mesmos moldes previstos pela Carta pretérita, com restrições quanto ao autogoverno.

Por fim, o art. 19 admitia a execução de serviço público federal pelos Estados, desde que autorizada por lei. A situação inversa também era admitida pelo art. 22, neste caso, por meio de acordo entre o Governo Federal e os Estados.

Com a promulgação da Constituição de 1946 as competências legislativa e não legislativa da União novamente foram reunidas no mesmo dispositivo (art. 5.º). Quanto aos poderes remanescentes (reservados) dos Estados, foram assegurados pelo art. 18, § 1.º.

Manteve-se a técnica da competência concorrente no art. 6.º, restando aos Estados, neste caso, a competência supletiva ou complementar. É importante observar que a Carta não detalhava, de forma expressa, o papel a ser desempenhado pelas normas de competência da União em tais situações. Todavia, mais uma vez apareceu a expressão "normas gerais" no âmbito da competência concorrente. O art. 5.º, XV, *b* outorgava competência à União para legislar sobre "normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário". Ademais, não seguiu a fórmula da Constituição então revogada, quanto à superveniência de lei federal sobre matéria então regulada por lei estadual.

Ao comentar o art. 6.º da Constituição de 1946, segundo o qual "a competência federal para legislar sobre as matérias do art. 5.º, XV, letras *b*, *c*, *d*, *f*, *h*, *j*, *l*, *o* e *r*, não exclui a legislação supletiva ou complementar", Carlos Maximiliano tentou esclarecer o significado desta competência dos Estados-membros, afirmando o

seguinte:

> Não se trata apenas da admissibilidade de lei estadual SUPLETIVA, isto é, d suprir as *deficiências* do preceito federal; mas também de COMPLEMENTAR isto é, que adicione pormenores à regra primitiva nacional. Não é lícito, entretanto, INOVAR; cada Estado ficará adstrito à orientação traçada pelas normas positivas promulgadas pela União. A interferência da legislação local visará apenas as NECESSIDADES E PECULIARIDADES REGIONA providências de ordem pública, que indiscutivelmente se coadunem com o sistema, as exigências e as outorgas de origem federal.[47]

Evidencia-se, assim, que o autor defendia a existência prévia de lei federal para que os Estados pudessem exercer a sua competência supletiva ou complementar.

No mesmo sentido posicionava-se Themístocles Brandão Cavalcanti, ao asseverar que a característica do art. 6.º acima mencionado

> é a necessidade absoluta de que haja lei federal, sem a qual não existe a competência dos Estados; por isso que supletiva e complementar, pressupõe a existência dos elementos essenciais, primários, atribuídos pela Constituição, à União.[48]

Examinando o tema, Pontes de Miranda apresentava posição intermediária, defendendo a desnecessidade de existência de lei federal em relação às alíneas *b* e *d*, que versam sobre normas gerais. Com ou sem a existência destas, os Estados poderiam legislar. No entanto, em relação às demais hipóteses de competência concorrente, a Carta teria exigido a prévia existência de lei federal.[49]

As competências não legislativas concorrentes não foram previstas, no entanto, o art. 18, § 3.º novamente estabeleceu a execução de serviço público estadual pela União e vice-versa, em ambas as situações mediante acordo entre os entes federados.

A autonomia municipal foi restabelecida (art. 28), assegurando-se a autoadministração e o autogoverno, embora houvessem sido previstas duas hipóteses de nomeação de Prefeitos pelos Governadores dos Estados.

Com o advento da Carta de 1967, o modelo da Carta de 1946, em linhas gerais, não foi alterado. O art. 8.º regulava a competência da União, reunindo tanto as atribuições administrativas quanto as legislativas. Em relação a estas, previu-se expressamente no § 2.º do art. 8.º a competência concorrente dos Estados, da seguinte forma: "§ 2.º A competência da União não exclui a dos Estados para legislar supletivamente sobre as matérias das letras *c*, *d*, *e*, *n*, *q* e *v* do item XVII, respeitada a lei federal". Nota-se que a Constituição se referiu apenas à legislação "supletiva", condicionando a legislação à lei federal.

Ademais, os poderes remanescentes dos Estados foram mais uma vez assegurados (art. 13, § 1.º), mantendo-se, ainda, a autonomia municipal (art. 16), com base no critério do "peculiar interesse", a qual sofria restrições quanto ao autogoverno, porque foram previstas algumas hipóteses de nomeação de Prefeitos municipais.

Veio a lume, então, a Emenda Constitucional 1, de 1969, que manteve essa sistemática de distribuição de competências em seu art. 8.º, sem alterações quanto à redação dos dispositivos semelhantes constantes na Carta de 1967. De igual modo, os poderes remanescentes dos Estados e a autonomia municipal foram assegurados, respectivamente, no art. 13, § 1.º, e art. 15.

Ao analisar o texto constitucional então em vigor, havia divergência doutrinária quanto ao significado da legislação supletiva, bem como quanto à necessidade ou não de preexistência de lei federal para que os Estados pudessem exercer as suas competências concorrentes. Pontes de Miranda entendia que nas hipóteses em que a competência da União limitava-se ao estabelecimento de normas gerais (art. 8.º, XV, *c* e *q*), não havia necessidade de preexistência destas para que os Estados pudessem legislar.[50] Com relação às demais hipóteses constitucionais de competência concorrente, existiria a exigência de prévia existência de lei federal.[51] Deste posicionamento divergia Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ao afirmar que

> não parece necessário preexistir lei federal para que o Estado federado possa usar da competência supletiva. Seria desarrazoado até que numa das matérias em que o Estado-membro tem competência *supletiva*, este ficasse inerme, à espera de que a União fizesse valer sua precedência, para regulá-la.[52]

Quanto ao significado da competência "supletiva", lecionava o Professor Catedrático da USP que a expressão também compreenderia a competência complementar, pois a referência à legislação supletiva não teria sido utilizada no sentido adequado – como legislação que integra lacunas –, pois em diversos dispositivos a legislação estadual fica adstrita à legislação da União sobre normas gerais, não podendo, neste particular, colmatar lacunas.[53]

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o tema da divisão de competências ganhou contornos diferentes, por diversos fatores, principalmente em face da tentativa empreendida pelo constituinte de estabelecer um modelo de federalismo cooperativo, reduzindo a concentração de poderes em mãos da União, consoante será adiante examinado de forma detalhada.

3.3 O modelo adotado pela Constituição Federal de 1988

3.3.1 Parâmetros gerais

A Constituição Federal de 1988 previu um sistema complexo[54] de repartição de competências entre os entes federados. De um lado, a competência foi repartida horizontalmente, outorgando-se aos entes federados atribuições privativas para atuarem em determinadas áreas. De outro, previu-se a competência concorrente, adotando-se, portanto, o modelo da repartição vertical, seguindo-se a trilha aberta pela Carta de 1934, acima analisada. Por fim, admitiu-se, ainda, a delegação de competências da União para as ordens parciais, por meio de lei complementar.[55]

As competências legislativa e não legislativa privativas da União foram previstas, respectivamente, pelos arts. 22 e 21 da Carta Magna. Em relação aos Estados, titularizam as competências remanescentes (art. 25, § 1.º) – segundo a tradição adotada pelo constitucionalismo brasileiro desde a nossa primeira Carta republicana –, bem como a competência privativa não legislativa para explorar, diretamente, ou mediante concessão, os serviços locais de gás canalizado (art. 25, § 2.º); e a competência legislativa para instituir regiões metropolitanas (art. 25, § 3.º) e a de regular a criação, fusão, incorporação e o desmembramento de municípios (art. 18, § 4.º).

Quanto às competências municipais, foram conferidas, em caráter privativo, no art. 30, tanto as legislativas (art. 30, I) quanto as não legislativas (art. 30, III a IX) Adotou-se basicamente como critério de repartição horizontal de competência, o "interesse local", em substituição ao "peculiar interesse".

No que se refere ao Distrito Federal, tido como integrante da Federação (arts. 1.º e 18), outorgaram-se as competências reservadas aos Estados e aos Municípios (art. 32, § 1.º).

Além dessas competências privativas, a Carta regulou as competências administrativas comuns dos entes federados (art. 23) e as competências legislativas concorrentes (art. 24 e art. 30, II).

Por fim, previu-se a possibilidade de delegação de competências legislativas privativas da União, reguladas no art. 22, aos Estados-membros, por meio de lei complementar (art. 22, parágrafo único).

A sistemática abraçada pela Constituição Federal tentou operacionalizar uma descentralização das competências da União, na busca da implementação de uma maior cooperação entre os entes federados. Por essa razão, foram previstas uma área de competências comuns (art. 23) e uma esfera de competências concorrentes (art. 24).

A descrição deste modelo constitucional revela a sua fonte de inspiração, a Lei Fundamental alemã de 1949 (*Grundgesetz*), atual Constituição da República Federal da Alemanha, que merece uma análise mais detalhada, para que se possa melhor compreender o modelo brasileiro.

Ao regular as competências legislativas dos entes federados, a Carta alemã estabelece uma separação entre a competência exclusiva e a concorrente, a exemplo da Carta brasileira.

No âmbito da legislação exclusiva da Federação, prevista pelo art. 73 da *Grundgesetz*, apenas a ordem central (*Bund*) detém competência para dispor sobre determinadas matérias (ex.: sistema monetário, sistema postal e telecomunicações, soberania do Estado etc.). Esta competência também pode ser identificada em outros setores da Constituição, quando a matéria estiver relacionada com a Lei Federal. Na

área desta modalidade de competência, os Estados (*Länder*) têm autorização para legislar apenas se para isso forem expressamente autorizados por uma lei federal, consoante prescreve o art. 71.[56] Na prática, observa Ipsen que raramente essa autorização tem sido concedida aos Estados-membros.[57]

O modelo de repartição de competência concorrente previsto originariamente pela Lei Fundamental de 1949 foi reformulado com a reforma do federalismo, realizada em 2006, em virtude do processo de reunificação. A antiga legislação-quadro (*Rahmengesetzgebung*), outrora prevista pelo art. 75, foi revogada.[58] Manteve-se, porém, a característica da competência concorrente como uma competência plena.[59] Logo, o perfil desta modalidade de competência, como uma competência subsidiária dos Estados-membros, desapareceu, como assinala Ipsen.[60]

Atualmente, a competência concorrente é separada em três modalidades, por meio das quais as relações entre a Federação e os Estados são regulamentadas de forma diferenciada: as competências centrais (*Kernkompetenzen*), as competências necessárias (*Bedarfskompetenzen*) e as competências de derrogação (*Abweichungskompetenzen*).

As competências centrais constituem modalidade de competência concorrente, prevista no art. 72, inciso 1, que autoriza os Estados a legislar em face da não utilização pela União de sua competência legislativa. Assim, a edição da lei federal importará em um efeito de bloqueio temporário e material (*zeitliche und sachliche Sperrwirkung*) à edição da legislação estadual. Isso significa que a legislação federal, no âmbito da competência concorrente, excluirá, provisoriamente, uma legislação futura estadual sobre a mesma matéria.[61]

Além disso, nessa modalidade de competência não se exige o exame da necessidade (*Erforderlichkeitsprüfung*) da lei federal, previsto pelo art. 72, 2, da GG. Este dispositivo regula a competência necessária, segundo a qual em determinadas matérias, previstas pelo art. 74, incisos 4, 7, 11, 13, 15, 19, 20, 22, 25 e 26, a Federação tem o direito de legislar se for necessária a legislação para proporcionar iguais condições de vida no âmbito federal ou a concessão do direito ou uniformidade econômica no interesse geral do Estado. Em outras palavras, a legislação só poderá ser promulgada em face da presença do pressuposto

constitucional da necessidade. Se não houver necessidade da lei federal, a competência poderá ser exercida pelos Estados. Em relação às matérias não contempladas por tais incisos do art. 74, existe uma presunção de necessidade que milita em favor da Federação.[62]

Por fim, a competência derrogatória, indicada no art. 72, 3, GG, significa que em determinadas matérias, quando a União exercita a sua competência, os Estados-membros poderão, por meio de lei, editar regras derrogatórias, ou seja, regras divergentes da legislação federal. As matérias objeto desta competência são predominantemente as mesmas que constavam no art. 75, revogado, que versava sobre a legislação-quadro. A diferença é que no sistema antigo havia uma alternatividade: a lei poderia ser promulgada pela Federação ou pelo Estado. Agora existe uma dupla competência dos Estados e da Federação para legislarem sobre a mesma matéria, cujo rol está descrito no art. 72, 3.

Esse modelo possibilita, por conseguinte, o aparecimento de conflitos entre o direito federal e o direito estadual. Em tais situações, o critério a ser utilizado será o da lei posterior, por força de expressa previsão constitucional (art. 72, 3, segunda parte). Será afastada, portanto, a regra da prevalência da lei federal (*Bundesrecht bricht Landesrecht*), prevista no art. 31 da Lei Fundamental.

Essa modalidade de competência, segundo Ipsen, representa uma autêntica competência concorrente, pois existe uma competição entre os Estados e a União, enquanto as demais versam sobre uma competência subsidiária dos Estados-membros.[63]

A Lei Fundamental prescreve, ainda, no art. 109, 3, uma legislação de princípios da Federação, sobre o direito orçamentário, que alcança tanto a União quanto os Estados. Não se trata nem de competência exclusiva, nem de concorrente, e sim de uma terceira modalidade de repartição de competências, uma competência atípica, que se aproxima da antiga legislação-quadro, como observa Konrad Hesse.[64]

Outrossim, a jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*) reconhece à União a existência de competências legislativas não escritas (*ungeschriebene Gesetzgebungskompetenzen*) na Lei

Fundamental, que podem ser de três modalidades: (a) competência federal por força de conexão objetiva (*Bundeskompetenz kraft Sachzusammenhangs*); (b) competência anexa (*Annex-Kompetenz*); e (c) competência decorrente da natureza da coisa (*Kompetenz aus der natur der Sache*).

A competência por força de conexão objetiva é reconhecida na seguinte situação: quando a União não pode regular expressamente uma matéria, sem dispor sobre uma outra que não lhe é expressamente conferida, ou seja, quando uma intervenção na matéria não expressamente atribuída para a União é condição para a regulamentação de determinado tema que se insere na órbita da sua competência legislativa.[65] Ex.: direito de expropriação, processo administrativo, matérias que não são expressamente conferidas à União.

O Tribunal Constitucional Federal tem reconhecido em diversos julgados esse tipo de competência para a ordem central, como, por exemplo, quando reconhece a competência para a criação de taxas relativas à regulamentação sobre precaução, conferida expressamente à União.[66]

Já a competência anexa refere-se à hipótese em que é concedida à Federação a autorização para a expedição de dispositivos complementares da regulamentação externa à matéria para a qual detém competência expressa.[67] Nestes casos, uma matéria que não está sujeita à legislação federal, não é autônoma, tendo uma conexão necessária com uma matéria da competência da Federação, sendo por isso considerada como anexa daquela.[68]

Por fim, há a competência em razão da natureza da coisa. Neste caso, não existe uma necessária conexão com uma competência expressa da União. Trata-se de âmbito material, que, em virtude de sua própria natureza, é mais adequado representar uma competência legislativa *a priori* extraída da matéria federal e que apenas pela União deve ser regulada.[69] Consoante explica Badura, esta competência é conferida para os casos nos quais uma determinada matéria, em face da característica do objeto a ser regulado, somente pode ser da atribuição da Federação.[70] Como exemplo deste tipo de competência, cita-se a atribuição da Federação para legislar sobre a capital federal, a representação do Estado, os símbolos da Federação, a outorga de medalhas, dentre outras.

O exame perfunctório da repartição de competências prevista pela *Grundgesetz* demonstra que a Constituição alemã, a exemplo da brasileira de 1988, também divide as competências dos entes federados no plano horizontal, conferindo competências exclusivas (privativas), e no vertical, mediante a previsão de competências concorrentes. Esta última modalidade foi alterada com a primeira reforma do federalismo, implementada em 2006, como salientado anteriormente. O regime anterior guardava grandes semelhanças com o sistema brasileiro atual, posto que existia a previsão no art. 75 da GG, revogado pela aludida reforma, de prescrições-quadro (*Rahmenvorschriften*), em cujo âmbito o legislador federal promulgava normas suscetíveis de complementação pelos Estados-membros. Tratava-se, destarte, de competência concorrente não exclusiva, mesma técnica adotada pela atual Constituição Federal do Brasil, conforme acima examinado. No modelo atual, o exercício da competência concorrente pela União (*Bund*)[71] ficou vinculado à observância de determinados pressupostos constitucionais, o que, na prática, importa em redução da competência da ordem central e na ampliação das atribuições dos Estados federados (*Länder*).

3.3.2 O modelo de repartição de competências adotado pela Carta 1988

Com base na identificação do modelo adotado pela Constituição Federal de 1988, é possível, então, separar as competências dos entes federados para verificar em quais áreas poderão promulgar normas tributárias indutoras.

3.3.2.1 Competência da União

Como salientado anteriormente, a edição de uma norma tributária indutora exige que o ente federado disponha de dupla competência: legislativa e tributária.

Por tal razão, o exame das áreas que poderão ser objeto de indução por meio do instrumento tributário requer, inicialmente, uma investigação da competência legislativa do ente federado.

Convém observar, todavia, que o exercício de uma competência não legislativa

(material) pode importar, em alguns casos, na edição de uma norma tributária indutora.

Em verdade, embora as atribuições ligadas à competência material estejam relacionadas com o exercício de função administrativa, não impedem a adoção de providências complementares a cargo do Poder Legislativo. Em outras palavras, normas gerais poderão ser inseridas no sistema por meio de lei, a fim de possibilitar o cumprimento pela União de alguma competência que lhe foi outorgada pelo art. 21.

Sendo assim, a providência normativa necessária ao exercício de alguma atribuição prevista nesse dispositivo poderá consistir na edição de uma norma indutora. É possível, por exemplo, que para realizar a competência mencionada pelo art. 21, XVIII da CF,[72] a União edite, por meio de lei, norma tributária incentivando a realização de comportamentos que objetivem evitar a ocorrência de secas e inundações. Pode-se criar um tributo ambiental incentivando a realização de condutas que evitem a erosão, tida como uma das principais causas das inundações. Assim, a promoção de defesa contra secas e inundações, a que se refere o dispositivo constitucional, poderá ocorrer justamente por meio de normas indutoras.

Convém observar, todavia, que essa possibilidade de edição de norma tributária indutora no âmbito do art. 21 representa uma excepcionalidade, pois as matérias neste reguladas são incompatíveis com a tributação indutora, porque estão situadas no âmbito da prestação de serviços públicos. Exemplificando, não se pode admitir que a execução dos serviços de polícia marítima (art. 21, XXII) seja realizada com o uso da técnica da indução por meio de tributos.

Destarte, é no âmbito do exercício da competência legislativa que se situa, inicialmente, a possibilidade de edição de norma indutora pela União. Surge aí um problema: como identificar a possibilidade de a legislação de competência exclusiva da União poder veicular uma norma tributária indutora? A resposta é simples: pelo exame do conteúdo da lei de competência federal. Como a indução de comportamentos localiza-se no âmbito econômico e social, consoante examinado anteriormente,[73] a elaboração de normas tributárias para incentivar a prática de comportamentos deverá apresentar esse conteúdo material.

Analisando-se o art. 22 do Texto Magno, que disciplina essa modalidade de competência, pode-se identificar a presença das seguintes matérias, suscetíveis de regulação por meio de norma tributária indutora produzida pela União: águas, energia, informática, radiodifusão (inciso IV); sistema monetário e de medidas, títulos e garantias dos metais (inciso VI); política de crédito, câmbio, seguros e transferência de valores (inciso VII); comércio exterior e interestadual (inciso VIII); diretrizes da política nacional de transportes (inciso IX); regime de portos, navegação lacustre, fluvial, marítima, aérea e aeroespacial (inciso X); trânsito e transporte (inciso XI); jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia (inciso XII); organização do sistema nacional de emprego e condições para o exercício de profissões (inciso XVI); sistemas de poupança, captação e garantia de poupança popular (inciso XIX).

Esse critério é útil também para identificar no rol das competências concorrentes, reguladas pelo art. 24, as matérias suscetíveis de regulação pelo instrumento tributário. Aplicando-se esse critério, pode-se identificar as seguintes matérias que poderão ser objeto de normas tributárias indutoras, dentre outras, elaboradas pelos entes federados: direito econômico, urbanístico (inciso I); produção e consumo (inciso V); florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição (inciso VI); proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico (inciso VII); educação, cultura, ensino e desporto (inciso IX); proteção e defesa da saúde (inciso XII); proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência (inciso XIV); proteção à infância e juventude (inciso XV).

Quanto à competência material comum (art. 23), diz respeito à realização de atividade administrativa. Logo, não autoriza o uso das normas tributárias indutoras. Como tais atribuições estão relacionadas às do art. 24, quando for necessária a norma indutora, a competência advirá desse dispositivo. O art. 23 da CF por si só não autoriza a edição de uma norma indutora, pois versa sobre função administrativa.

É importante salientar, por fim, que ao longo do texto constitucional há, ainda, diversos outros dispositivos que conferem competência à União para incentivar a prática de comportamentos, os quais não estão localizados nos arts. 22 e 24. É o caso,

por exemplo, do art. 215 da CF, que autoriza o uso do instrumento tributário para incentivar a valorização das manifestações culturais. Destarte, o rol das competências legislativas da União não é taxativo, no que se refere ao tema ora investigado.

Este é o conjunto das matérias que poderão ser atingidas pela edição de uma norma tributária indutora pela União.

3.3.2.2 Competência dos Estados-membros

A competência privativa dos Estados segue a regra tradicionalmente consagrada em nosso direito constitucional: demarcação por exclusão do campo de competência. Em outras palavras, será da competência dos Estados tudo o que não estiver incluído entre as competências enumeradas ou implícitas da União e dos Municípios, nem incidir no âmbito das vedações constitucionais que atingem todas as entidades federadas.[74] Destarte, restaram aos Estados os "poderes remanescentes", segundo a regra prevista no art. 25, § 1.º da Constituição Federal: "São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição".

Desse modo, é bastante restrita a competência legislativa privativa dos Estados, que se encontra gizada no art. 25 do Texto Maior. Tanto as atribuições expressamente previstas pelo § 2.º quanto as do § 3.º do art. 25 não autorizam a edição de norma indutora, pois versam, respectivamente, sobre a prestação de serviço público e a instituição de regiões metropolitanas. Tais temas não podem ser regulados mediante o uso da indução tributária, por absoluta incompatibilidade entre o conteúdo da competência e a utilização da norma indutora.

Logo, é no campo dos poderes implícitos que se localiza a possibilidade de utilização da norma em tela pelos Estados. Como tal leque de poderes é bastante restrito, porque atingido por uma série de condicionamentos impostos pela Constituição, conclui-se que é restrita a possibilidade de os Estados, no exercício de competência legislativa exclusiva, editarem normas tributárias indutoras.

Disso se infere que a possibilidade de utilização do instrumento indutor pelos Estados é maior quando este exerce uma competência legislativa concorrente (CF, art. 24). Neste particular, caberá aos Estados, observadas as normas gerais federais,

editar uma série de normas de conteúdos diversificados.

No que se refere às matérias previstas pelo art. 24, que possibilitam a utilização de uma norma tributária indutora, a conclusão extraída em relação à União, mencionada no item anterior, também vale para os Estados. Em outros termos, podem atuar sobre as mesmas áreas. No entanto, em tais situações a competência da União limita-se à edição das normas gerais (CF, art. 24, § 1.º), enquanto os Estados podem deter competência suplementar ou plena. Neste particular convém esclarecer o significado de tais conceitos (normas gerais e competência suplementar), para que se possa melhor compreender como convivem as atribuições da União e dos Estados no âmbito da competência concorrente.

Ao examinar o tema, Manoel Gonçalves Ferreira Filho reconhece a dificuldade de estabelecer um conceito acerca das "normas gerais" pelo ângulo positivo, asseverando o seguinte:

> pode-se afirmar, e corretamente, que "normas gerais" são princípios, bases, diretrizes que hão de presidir todo um subsistema jurídico. Sempre haverá, no entanto, em face de casos concretos, dúvida até onde a norma será efetivamente geral, a partir de onde ela estará particularizando.[75]

Prosseguindo em sua análise, o autor entende que tais normas são mais facilmente identificáveis pelo ângulo negativo, concluindo que "são particularizantes as normas que visem a adaptar princípios, bases, diretrizes a 'necessidades e peculiaridades regionais', como está na parte final do art. 24, § 3º".[76]

Analisando esse tema, sob a égide da Carta de 1969, que adotava idêntica nomenclatura, Pontes de Miranda entendia que a competência da União, em tais casos, estaria restrita à elaboração de normas fundamentais, as diretrizes, excluindo-se a hipótese de codificação exaustiva, uma vez que parcela de competência havia sido entregue aos Estados.[77] Contudo, o significado da expressão "normas fundamentais" não foi explorado por esse autor, restando o tema das normas gerais sem uma explicação mais definida em tal concepção. Sendo assim, essa doutrina não apresentou subsídios úteis para a solução do problema.

Já Fernanda Dias Menezes de Almeida, estudiosa do tema, adota o magistério de Diogo de Figueiredo, para sustentar que as normas gerais são um *tertium genus*, situadas entre as normas princípios e as particularizantes.[78]

Razão assiste a Manoel Gonçalves Ferreira Filho, quando tenta definir as normas gerais utilizando-se o critério previsto pelo art. 24, § 3.º da Carta Maior. De fato, quando o texto constitucional afirma que os Estados poderão exercer a competência legislativa plena para atender a suas peculiaridades, está implicitamente afastando as normas gerais deste âmbito. Logo, gerais são as normas que estabelecem diretrizes, princípios, sem descer a detalhes, a pormenores.

No que se refere à competência suplementar, prevista pelo art. 24, § 2.º da Constituição Federal, a Carta em vigor apresentou uma inovação terminológica, ao utilizar o termo "suplementar", em vez de "complementar" ou "supletiva".

A melhor exegese para a expressão é aquela sugerida por Manoel Gonçalves Ferreira Filho, segundo o qual o termo em exame tanto pode significar a existência de uma competência complementar quanto supletiva.[79]

Sendo assim, no exercício dessa modalidade de competência, os Estados poderão complementar ou suprir as lacunas das normas gerais elaboradas pela União. Na hipótese versada pelo § 2.º do art. 24 os Estados poderão detalhar, estabelecer pormenores das normas gerais. Diante da ausência de normas gerais, situação regulada pelo § 3.º, os Estados poderão suprir a ausência de legislação federal.

Sobre essa segunda situação, discute-se na doutrina se a lacuna exigida para o exercício da competência dos Estados diz respeito a toda matéria ou se é suficiente a inexistência de regulamentação sobre determinado ponto específico. Parece-nos acertada sobre o assunto a lição de Pontes de Miranda, elaborada sob a vigência da Carta revogada, para quem "o que se supõe é não haver regra jurídica federal sobre o ponto específico de técnica legislativa em que intervém a regra estadual".[80]

Com a superveniência das normas gerais da União, fica suspensa a eficácia de legislação estadual,[81] no que lhe for contrária, consoante estabelece o art. 24, § 4.º, da CF.

Tecidas essas considerações, pode-se concluir que a edição de uma norma

tributária indutora pelos Estados, em tais situações, deverá alcançar as matérias indicadas no item anterior, contudo, a competência dos Estados deverá obedecer aos contornos indicados nos §§ 2.º, 3.º e 4.º, do art. 24 da atual Constituição.

Como última hipótese de edição pelo ente estadual de norma tributária indutora, deve-se mencionar a possibilidade de delegação pela União aos Estados, mediante lei complementar, para legislarem sobre questões específicas relativas às matérias de competência do ente central, consoante autoriza o art. 22, parágrafo único, da CF. Embora não se trate de delegação integral, e sim de questões pontuais, será possível aos Estados, ao exercitarem a delegação recebida, elaborarem norma tributária indutora. Em tais casos, abre-se para esse ente federado um amplo leque de regulação de matéria por meio do instrumento tributário.

3.3.2.3 Competência dos Municípios

A Constituição Federal de 1988 gizou a competência dos Municípios em seu art. 30, prevendo uma área de atribuições privativas não enumeradas, na qual os Municípios poderão legislar sobre assuntos relativos ao interesse local. Além disso, foi estabelecido um rol de atribuições exclusivas desses entes federados. Assim, dentro do mesmo dispositivo foram previstas competências legislativas (incisos I e II) e materiais (incisos III, IV, V e VIII).[82]

Como a elaboração de uma norma indutora exige a dupla competência (competência legislativa material e tributária), vale reafirmar, mais uma vez, apenas as competências previstas pelos incisos I e II do art. 30 poderão ser exercidas para a produção dessa modalidade de norma jurídica.

O inciso I do art. 30 versa sobre competência legislativa privativa. O critério constitucional para o exercício desse tipo de atribuição pelos Municípios é o da existência de assunto de "interesse local". O texto atual afastou-se da fórmula do "peculiar interesse" tradicionalmente consagrada em nosso direito constitucional. Discute-se na doutrina se existe uma equivalência entre tais expressões. Ao nosso sentir, a resposta é afirmativa, podendo-se afirmar que os assuntos de interesse local são aquelas matérias nas quais há uma predominância, porém, não exclusividade, do

interesse do Município.[83] Como observa Fernanda Dias Menezes de Almeida, "a mudança da letra não equivale a uma mudança no espírito da Constituição".[84]

Já o inciso II do art. 30 regula a competência legislativa concorrente dos Municípios. Esta não aparece no texto constitucional regulada da mesma forma prevista para os Estados (art. 24). Em verdade, surge delimitada pela cláusula do interesse local. Logo, só cabe o exercício dessa modalidade de competência em assunto que se referir ao interesse local.[85]

Porém, não cabe a utilização dessa modalidade de competência pelo Município em qualquer situação, mesmo diante da existência do aludido critério. Em verdade, a competência concorrente poderá ser exercida pelo ente municipal em duas situações: (i) para possibilitar o exercício das competências privativas do Município; e (ii) para dar atuação às competências materiais comuns (art. 23).[86] Como exemplo da primeira hipótese, pode-se citar a competência do Município para promover, no que couber, o adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano (art. 30, VIII), que deverá observar a legislação federal sobre o assunto.

Evidencia-se, desse modo, que a elaboração pelo Município de uma norma tributária direcionadora poderá ocorrer quando este ente vier a legislar sobre interesse local ou no exercício da competência concorrente. Como a primeira hipótese é uma fórmula genérica, à medida que as atribuições não forem expressamente delimitadas, não há como se identificar de antemão as matérias que poderão ser objeto de indução tributária. Em qualquer situação, deverá predominar o interesse local sobre o federal ou o estadual. Quanto à competência municipal concorrente, limita-se às matérias indicadas no art. 23 e no art. 30, incisos III a IX. Examinando-se o rol desse último dispositivo, conclui-se que apenas as matérias indicadas nos incisos VI, VIII e IX poderão ser reguladas mediante o uso do instrumento tributário. As demais versam sobre a prestação de serviço público, organização administrativa ou instituição de tributos. Convém observar, ainda, que embora o art. 23 não verse sobre competência legislativa, e sim administrativa, quando o exercício desta exigir a elaboração de uma lei municipal para lhe dar atuação, será possível a utilização de uma norma indutora tributária. É o que poderá ocorrer, por exemplo, quando o

Município necessitar atuar para promover, no que couber, o adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano (art. 30, VIII).

3.3.2.4 Síntese das matérias que poderão ser objeto das competência reguladoras dos entes federados

Com base nos fundamentos expostos no item anterior, pode-se apresentar o seguinte quadro sinótico acerca das matérias que poderão ser objeto de regulação pelos respectivos entes federados, utilizando-se o instrumento tributário:

Ente federado	Tipo de competência	Matérias objeto de indução
i) União	legislativa	Art. 22, IV, VI, VII, VIII, IX, X, XI, XII, XVI e XIX.
	concorrente	Art. 24, I, V, VI, IX, XII, XIV, XV.
	administrativa (material)	Art. 21. Matérias não podem ser definidas previamente.
	legislativa	Indeterminadas. Competência legislativa encontra-se prevista em diversos dispositivos ao longo do texto constitucional (Ex.: art. 215 da CF).
ii) Estados e DF	legislativa	Art. 25, § 1.º Matérias são restritas e não podem ser previamente definidas.
	concorrente	Art. 24, I, V, VI, IX, XII, XIV, XV.
	legislativa delegada	Art. 22, parágrafo único. Matérias envolverão questões específicas da

	pela União	competência legislativa da União. Também não podem ser identificadas previamente.
iii) Municípios	legislativa	Art. 30, I. Matérias relativas ao interesse predominantemente local.
	concorrente	Art. 30, II. Matérias indicadas nos incisos VI, VIII e IX deste dispositivo.

4 A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

4.1 Conceito

Como salientado no item 1 do presente capítulo, as normas de competência estabelecem permissões "qualificadas", pois o exercício da autorização conferida pelo ordenamento jurídico irá importar na alteração de situações jurídicas. Este conceito não se altera quando se fala em competência "tributária". Nessa situação, o adjetivo (tributária) apenas qualifica a competência, sem alterar-lhe, contudo, a natureza. Assim, a competência tributária pode ser também compreendida como uma permissão conferida pelo ordenamento para a elaboração de normas gerais ou individuais. Por conseguinte, o exercício dessa competência também importará na alteração de uma situação jurídica.

Sendo assim, é possível sustentar, com base nesse entendimento, que no âmbito tributário a competência alcança um leque amplo de sujeitos, que exercem função legislativa, administrativa ou jurisdicional, bem como sujeitos de direito privado, como o contribuinte. Todos eles detêm autorização do sistema jurídico para produzir normas jurídicas, alterando situações jurídicas.

Nos países em que vige o princípio da legalidade, a criação de tributos deve ocorrer por meio de determinado documento normativo (veículo introdutor de normas): a lei. Será esta a fonte idônea a introduzir no sistema normas gerais e abstratas, prevendo o dever de entregar aos cofres públicos determinada prestação

pecuniária: o tributo.

Em tais ordenamentos, a aptidão de criar legislativamente o tributo, por meio da lei, pode ser compreendida, então, como competência tributária. Trata-se, assim, de uma acepção possível da expressão, que em nada modifica o seu sentido, anteriormente estabelecido (permissão qualificada). Destarte, por meio do exercício desse tipo de permissão, o sujeito competente, o Poder Legislativo, poderá criar, no plano abstrato, o tributo. Nesse sentido, pode sim ser compreendida a competência tributária, como sustenta, com acerto, Roque Antonio Carrazza, como "a possibilidade de criar, *in abstrato*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e alíquotas".[87] A "possibilidade" a que se refere o Professor Titular da PUC-SP é justamente uma permissão, para nós, qualificada.

4.2 A repartição da competência tributária no Estado Federal brasileiro

Um dos traços característicos do Estado Federal é a autonomia política dos entes federados, ou seja, a capacidade de autodeterminação, assegurada constitucionalmente, dentro de determinados limites previamente traçados pelo poder constituinte, que lhes assegura auto-organização e autogoverno. Essa autonomia, todavia, de nada vale, se ao ente federado não for também assegurada a autonomia financeira. Sobre o assunto é precisa a observação de Manoel Gonçalves Ferreira Filho: "a existência real de autonomia depende da previsão de recursos, suficientes e não sujeitos a condições, para que os Estados possam desempenhar suas atribuições".[88] No mesmo sentido, observa Antonio Roberto Sampaio Dória:

> o poder político, distribuído pelas camadas da federação, encontra seu necessário embasamento na simultânea atribuição de poder financeiro, sem o qual de pouco vale: *autonomia na percepção, gestão e dispêndio das rendas próprias*.[89]

Assim sendo, a autonomia financeira é, de fato, indispensável para assegurar a

autonomia política, realizando-se pela outorga de competência impositiva aos entes federados.[90] No entanto, a privatividade desta é um traço acidental, e não essencial à Federação, como pontua Antonio Roberto Sampaio Dória.[91] Vale dizer, as competências tributárias, aqui compreendidas no sentido de aptidão para elaborar normas gerais, criando tributos, devem necessariamente ser asseguradas aos entes autônomos, como um mecanismo de garantia da autonomia política. No entanto, o modo de partilha das competências não se insere como uma característica dessa modalidade de Estado.

A discriminação (partilha) de rendas no Estado Federal, como leciona Sampaio Dória, pode ser dividida em dois grandes critérios: discriminação pela fonte ou pelo produto.[92] A primeira, refere-se às situações em que o ente tributante recebe da Constituição Federal competência para criar e exigir o tributo, ficando com o produto da sua arrecadação. Já o segundo critério, diz respeito às situações em que o ente beneficiado não detém competência para criar o tributo, no entanto, percebe parte do produto da sua arrecadação, cuja instituição incumbe a outro ente.

A discriminação pela fonte realiza-se em três planos distintos.[93] No primeiro, confere-se a cada ente competência privativa, ou seja, a Constituição indica, expressamente, os impostos que caberão a cada ente federado, vedando, portanto, a multiplicidade de incidências sobre a mesmo fato econômico. Ocorre, nesse caso, uma repartição vertical da competência tributária, tendo em vista a matéria tributável. No segundo, outorga-se uma competência residual, que importa na admissão da instituição de outros impostos, além daqueles expressamente previstos pelo texto constitucional, quer em regime de exclusividade ou de concorrência entre os entes. Por fim, há o plano da competência comum, que alcança os tributos vinculados a uma atividade administrativa ou material realizada pelo ente público. Trata-se de uma decorrência da competência material conferida aos entes federados, razão pela qual não podem provocar problemas de bitributação, tendo em vista que aquelas são repartidas pela Constituição, com base em diversos critérios, de maneira a impedir que mais de um ente exerça a mesma atribuição, como visto no item anterior.

Na história do constitucionalismo brasileiro, a partilha da competência impositiva sempre foi realizada considerando esses três planos. Logo, sempre foi utilizado um

modelo diferenciado em relação à sistemática de repartição das competências legislativas e administrativas, mencionada anteriormente, senão vejamos.

A Federação nasceu entre nós com a proclamação da República, sendo o resultado de um processo de aglutinação de províncias autônomas, e não de desdobramento. Logo após a proclamação da República, o governo provisório expediu os Decretos 510, de 22 de junho, e 914-A, de 23 de outubro de 1890, que diferenciavam o campo de incidência da União daquele dos Estados.[94] No âmbito da constituinte, a repartição de rendas ocupou boa parte dos debates, que se centraram em torno do projeto do governo provisório, que separava os impostos privativos da União das exações dos Estados, prevendo, também, um âmbito de competência residual concorrente. Ao final dos trabalhos, à União foram conferidos pelo art. 7.º os impostos sobre a importação e para gravar direitos de entrada, saída e estada de navios, além das taxas de selo e dos correios e telégrafos. Para os Estados, conferiu-se (art. 9.º) competência exclusiva para criar impostos sobre a exportação, imóveis rurais e urbanos, transmissão de propriedade e sobre indústrias e profissões, bem como para instituir taxas de selo quanto aos atos emanados dos seus respectivos governos e contribuições concernentes aos seus correios e telégrafos. Além disso, foi outorgada competência residual (art. 12) para a União e os Estados criarem outros impostos, em caráter cumulativo ou não. Em relação aos Municípios, não receberam competência tributária própria da Constituição. Assim, em nossa primeira Carta republicana manifestou-se pela primeira vez a separação da competência impositiva pela técnica da atribuição de competência privativa ou residual aos entes federados para criarem impostos, taxas ou contribuições.[95]

A Constituição de 1934 marca o início da fase do federalismo centrípeto, como observa Sampaio Dória,[96] à medida que promoveu uma expansão do poder financeiro da União (art. 6.º), mantendo as competências privativas já previstas pelo Texto de 1891, além daquelas resultantes do exercício da competência impositiva residual. No primeiro grupo situavam-se o imposto de importação e o do selo federal, este incidente sobre "atos emanados do seu governo, negócios de sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal" (art. 6.º, I, *e*). Já no segundo, enquadravam-se o imposto de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os

combustíveis de motor de explosão, e o imposto de rendas e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis. Além disso, previu-se um tributo novo: o imposto sobre transferência de fundos para o exterior (art. 6.º, I, *d*). Por fim, também cabia à União instituir nos Territórios os impostos de competência dos Estados (art. 6.º, I, *f*).

Esse modelo importava em ampliar a possibilidade de uso do tributo como instrumento de atuação pela União no domínio econômico, pois passou a deter o monopólio sobre o imposto de importação, além de poder regular o fluxo cambial, por meio do tributo sobre transferência para o exterior. Sendo assim, ampliou-se a possibilidade de utilização de normas tributárias indutoras por parte da União.

Com relação aos Estados, receberam competência (art. 8.º) para instituir oito impostos, sendo três diretos e cinco indiretos, a saber: propriedade territorial, exceto a urbana; transmissão de propriedade *mortis causa*; transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*; consumo de combustíveis de motor de explosão; venda e consignações; exportação de mercadoria de sua produção; indústrias e profissões; atos emanados do seu governo e negócios de sua economia ou regulados por lei estadual.

Os Municípios foram contemplados, pela primeira vez na história do constitucionalismo brasileiro, com a outorga de competência tributária no texto constitucional, na norma veiculada pelo art. 13, § 2.º, que conferiu a este ente os seguintes impostos, em caráter privativo: licença, predial e territorial urbano sobre diversões públicas e sobre imóveis. O imposto predial e territorial urbano era cobrado sobre a forma de décima ou de cédula de renda para evitar a superposição com o imposto federal específico e com o imposto estadual sobre a propriedade imóvel rural.

No que se refere à competência residual, mais uma vez foi assegurada à União e aos Estados (art. 10, VII), ficando ressalvado que em caso de bitributação, deveria prevalecer o imposto instituído pela União (art. 11). Neste caso, a Carta criou uma fórmula inovadora, na parte final do art. 10, VII, prescrevendo o seguinte: "Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, *ex officio* ou

mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência".

Por fim, a Carta estabeleceu de forma clara a competência tributária comum, relacionada às taxas e às contribuições. A competência para a criação das taxas foi regulada pelos arts. 6.º, II, 8.º, II, 13, § 2.º, V, esclarecendo o texto que os entes tributantes poderiam instituir taxas sobre os seus respectivos serviços. Em relação à contribuição de melhoria, ficou estabelecido pelo art. 124 que poderia ser instituída pela administração que tivesse efetuado a obra da qual houvesse decorrido a valorização do imóvel.

Do exposto, evidencia-se que a separação da competência impositiva com base nos três planos (privativa, comum e residual) apareceu, de fato, pela primeira vez, com a promulgação da Carta de 1934. Por esse motivo, observa Antonio Roberto Sampaio Dória que este texto foi superior ao de 1891, na parte financeira, por diversas razões, dentre as quais por ter aperfeiçoado a técnica de imposição, "dando-lhe contornos mais nítidos".[97]

O modelo adotado pela Constituição de 1934 não sofreu alterações substanciais com a outorga da Carta de 1937, embora o contexto político tivesse sido alterado. As principais alterações implementadas foram as seguintes: (a) o imposto de consumo, de competência da União, passou a alcançar qualquer mercadoria (art. 20, I, *b*), sendo eliminada, pois, a competência dos Estados para tributarem o consumo de combustíveis de motor de explosão, prevista no texto de 1934; (b) o imposto sobre a renda foi unificado, eliminando-se a incidência sobre a renda cedular de imóveis, que cabia aos municípios.

A competência residual foi regulada pelo art. 24, que conferia, novamente, primazia ao imposto da União, em caso de existência de bitributação, no entanto, previa uma fórmula para o reconhecimento da existência da duplicidade de incidências, que importaria na suspensão da cobrança do imposto estadual.[98]

No que se refere à competência comum, o Texto em análise continuou a aludir às taxas (arts. 20, II, 23, II e 28, IV), mantendo o mesmo critério previsto na Constituição de 1934. A novidade, neste particular, foi a eliminação da figura da contribuição de

melhoria.

Com a promulgação da Constituição de 1946, algumas modificações foram implementadas no âmbito da competência privativa. À União foi conferida competência para criar o imposto sobre "produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do país e à energia elétrica". Alterou-se, assim, o perfil do imposto sobre o consumo, que passou a alcançar outros fatos econômicos, criando-se novas hipóteses de incidência. Previu-se, ainda, pela primeira vez na história do nosso constitucionalismo, a competência federal para a criação de impostos extraordinários (art. 15, § 6.º).

No âmbito da competência privativa dos Estados, a faculdade para a criação do imposto sobre vendas e consignações foi ampliada (art. 19, IV), passando a alcançar também a figura do industrial, e não apenas os produtores e comerciantes, como previsto anteriormente. Outra alteração foi a retirada da competência estadual do imposto sobre indústria e profissões, que foi incorporado à competência municipal (art. 29, III). Os Municípios receberam, ainda, uma nova competência, para tributar os atos de sua economia ou assuntos de sua competência (art. 29, V).

A competência residual foi regulada pelo art. 21, que a conferiu aos Estados e à União, ressaltando que a existência do imposto federal excluiria a incidência do estadual. A antiga fórmula para o reconhecimento de bitributação foi eliminada do texto constitucional.

Outra novidade da Constituição em exame foi a técnica legislativa utilizada para a outorga da competência comum. Em vez de prever esta em dispositivos separados, relativos às competências dos entes federados, a Carta unificou o tratamento da matéria no art. 30, prevendo a competência dos três entes para criar taxas (inciso II) e "contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas".

Na vigência do Texto Magno de 1946 foi promulgada a Emenda Constitucional 18, de 01 de dezembro de 1965, que realizou uma ampla reforma tributária no sistema

constitucional pátrio. À União foram conferidos os seguintes impostos (arts. 7.º, 8.º, 11, 14 e 16): sobre a importação de produtos estrangeiros, sobre a exportação, retirando-se esta competência dos Estados; imposto sobre a propriedade territorial rural, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre produtos industrializados, produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza; produção, distribuição ou consumo de energia elétrica, produção, circulação ou consumo de minerais no país; impostos extraordinários. Além disso, previu-se a competência da União para criar empréstimos compulsórios (art. 4.º).

Os Estados receberam competência privativa para instituir o imposto sobre transmissão, a qualquer título, de bens imóveis (art. 9.º), circulação de mercadorias (art. 12). Já os Municípios tinham competência privativa para instituir o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 10) e serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados (art. 15).

No âmbito da competência comum, as novidades foram a previsão para a instituição das taxas de polícia e a modificação das taxas de serviços, que poderiam ser instituídas pela utilização "efetiva ou potencial, de serviços específicos e divisíveis, prestados ou postos" à disposição do contribuinte (art. 18). O modelo da contribuição de melhoria também foi modificado, ressaltando-se que poderia ser instituída para "fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado". Já a competência residual foi supressa pela Emenda em exame.

Esse modelo sofreu pequenas alterações com o advento da Constituição de 1967. Na área da competência privativa, à União foi conferida a faculdade para criar o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 22, VI), sendo atribuída aos Estados a incidência do ICM sobre as operações relativas à circulação de lubrificantes e combustíveis líquidos, que pertencia à União (art. 24, II).

A competência residual foi reinstituída no art. 19, § 6.º, que utilizou uma fórmula

diferente, em relação aos textos pretéritos que versavam sobre a matéria. Em vez de mencionar a bitributação, o dispositivo estabeleceu o seguinte: "A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos impostos previstos nesta Constituição, instituir outros além daqueles a que se referem os arts. 22 e 23 e que não se contenham na competência privativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a determinados impostos, cuja incidência seja definida em lei federal".

Quanto à competência comum, manteve-se o modelo adotado pela Carta de 1946, alterando-se apenas o dispositivo sobre a contribuição de melhoria (art. 19, III), para mencionar apenas a necessidade de valorização provocada pela obra pública, sem indicar, todavia, limite quantitativo da exigência.

Com a promulgação da Emenda Constitucional 1, de 17 de outubro de 1969, novas modificações foram efetuadas na sistemática de repartição das competências tributárias. À União foram conferidas novas competências privativas para instituir os seguintes impostos (art. 21): sobre serviços de comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal (inciso VII), produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos (inciso VIII); extração, circulação, distribuição ou o consumo dos minerais (inciso IX) e sobre transportes, salvo os de natureza estritamente municipal (inciso X). Outra novidade foi a previsão das contribuições especiais no âmbito constitucional da União (art. 21, § 2.º, I). Caminhou-se, assim, na direção do fortalecimento da ordem central, em detrimento dos demais entes, dentro de um modelo de federalismo centrípeto.

Por outro lado, os Estados receberam competência privativa para instituir o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (art. 23, III), enquanto a competência privativa dos Municípios não sofreu alterações.

Quanto à competência comum, a única alteração foi a inclusão, mais uma vez, de limite para a cobrança da contribuição de melhoria pelos entes federados, que deveriam, então, observar o total das despesas realizadas (art. 18, II). Já o modelo da competência residual não sofreu modificação.

Com a promulgação da Carta de 1988, diversas alterações foram efetuadas, as

quais não apresentam relação direta com o objeto do nosso estudo, não devendo por isso ser analisadas. O importante é acentuar que a técnica de repartição da competência tributária foi mantida, conferindo-se permissão aos entes federados com base em três planos: competência privativa (arts. 149, 153, 155 e 156), comum (art. 145) e residual (art. 154, I). Nesse ponto, segue-se a tradição do nosso direito positivo constitucional.

O atual Texto, em verdade, tentou caminhar em busca de um federalismo centrífugo, ampliando as autonomias financeiras dos Estados e dos Municípios. Por esse motivo, ampliou as incidências do ICM, transformando-o em ICMS, retirando então, do âmbito da União a cobrança do tributo sobre transportes e sobre a produção, circulação e distribuição de combustíveis.

Na órbita da competência comum, nova modificação legislativa no perfil da contribuição de melhoria foi implementada, à medida que o texto deixou de fazer referência expressa à valorização imobiliária.[99] Quanto à competência residual, erigiu-se um requisito formal, o exercício por meio de lei complementar, e outro substancial, a observância da não cumulatividade.

Dentro deste atual contexto, quando se examina a competência dos entes federados para editar normas tributárias indutoras, deve-se ressaltar que o modelo das normas de competência tributária deve ser seguido. Assim sendo, quando determinado ente utilizar certo instrumento tributário, deverá observar rigorosamente o seu perfil constitucional. Como as atuais normas de outorga de competência previram ou a materialidade (arts. 145, II, 153, 155 e 156) ou a finalidade possível do tributo (arts. 148 e 149), esse modelo de validar a norma infraconstitucional não poderá ser abandonado pelo ente editor da norma indutora.

Assim, se o Estado fizer uso de uma taxa para induzir a prática de determinada conduta, deverá se limitar ao disposto no art. 145, II, escolhendo um dos dois pressupostos de fato ali indicados. Se o imposto for a espécie tributária escolhida, a materialidade deverá se enquadrar no âmbito da respectiva competência privativa. O mesmo raciocínio vale para a competência impositiva residual da União, que estará adstrita à observância dos requisitos formais e materiais regulados pelo art. 154, II. Em se tratando de contribuições ou de empréstimos compulsórios, a finalidade posta

na respectiva norma de competência não poderá ser modificada, sob pena de inconstitucionalidade da lei instituidora da exação.

Destarte, evidencia-se que o uso da norma tributária indutora, além de observar a regra de competência legislativa, deverá, também, situar-se dentro da órbita traçada pelas atuais normas de competência tributária, comprovando-se, desse modo, a tese aqui defendida quanto à necessidade de titularização de uma dupla competência pelo ente produtor desse tipo de regra jurídica.

1 Por essa razão, Alf Ross afirma que "normas de competência são normas de condu indiretamente formuladas" (*Direito e justiça*, São Paulo, Edipro, 2000, p. 76).

2 *Norma y acción*, Madrid, Tecnos, 1970, p. 198.

3 Idem, p. 196.

4 Idem, p. 198.

5 Hans Kelsen, *Teoria geral das normas*, Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris, 198(p. 124-125.

6 Cf. Jordi Ferrer Baltrán,*Sul carattere delle norme di competenza*. *Analisi e Diritto*, Torino, p. 253-268, 1995.

7 Manuel Atienza; Juan Ruiz Manero. Adversus Pompeyanos. A proposito di alcune critiche alla nostra concezione delle regole che conferiscono poteri. *Analisi e Diritto*, Torino, p. 237-251, 1995.

8 *Theorie der Grundrechte*, Baden-Baden, Nomos, 1985, p. 212. No original: „Das diesen Fällen Gemeisame besteht darin, dass durch bestimmte Handlungen des oder der Inhaber der Kompetenz die rechtliche situation geändert wird".

9 *Sistema dei diritti pubblici subbiettivi*, Milano, Società Editrice Libraria, 1912, p 52-53.

10 Robert Alexy, op. cit., p. 213-214.

11 *Curso de direito tributário*, 17. ed., p. 223.

12 Competência tributária municipal, *Revista de Direito Tributário*, n. 54, p. 158, out./dez. 1990.

13 Tácio Lacerda Gama, *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo, Noeses, 2009, p. 87-88.

14 *Teoria e dogmatica delle fonti*, Milano, Giuffrè, 1998, p. 43 e ss.

15 Idem, p. 45.

16 Idem, ibidem.

17 Idem, p. 45-46. Guastini defende, ainda, que tais normas também se manifestam como definições do tipo de fonte a que se referem, posição com a qual não concordamos, por entender que as normas de competências não são normas sobre definições.

18 Idem, p. 47.

19 *Curso de direito tributário*, 12. ed., São Paulo, Saraiva, 1994, p. 181-182.

20 Idem, p. 181.

21 *Direito constitucional econômico*, São Paulo, Saraiva, 1990, p. 207.

22 Sobre o assunto, assevera Raul Machado Horta que existe uma correspondência entre as atribuições de competência geral (não legislativa, administrativa), "sem a qual a competência geral permaneceria um corpo inerme, sem ação e vontade" (*Estudos de direito constitucional*, Belo Horizonte, Del Rey, 1995, p. 411).

23 *Curso de direito constitucional*, 30. ed., São Paulo, Saraiva, 2003, p. 60.

24 *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 17. ed., München, Beck, 2009, p. 116.

25 Nesse sentido posiciona-se, dentre outros, Dieter Birk. Para ele, "mesmo quando a norma tributária deseja influenciar o comportamento do contribuinte e assim simultaneamente afetar uma regulamentação material é suficiente que a Federação ou os Estados disponham de competência legislativa tributária. Eles não devem ter a competência material para editar uma norma tributária (art. 70 e ss. da GG)" (*Steuerrecht*, 12. ed., Heidelberg, C.F. Müller, 2009, p. 61).

26 A expressão *Sachkompetenz* (competência material), utilizada tanto na doutrina quanto na jurisprudência alemã, significa a competência legislativa para regular determinada matéria, que se encontra prevista pelos arts. 70 a 74 da GG. Não apresenta, portanto, o mesmo sentido atribuído pela doutrina brasileira, quando separa competência legislativa da material. Entre nós, esta última é uma competência de execução, não legislativa, ao contrário da significação convencionada na Alemanha.

27 Klaus Tipke e Joachim Lang defendem esta posição. Para eles, as normas indutoras são espécies de normas de finalidade social (*Sozialzwecknormen*). Tais normas, na verdade, seriam regras de direito econômico, veiculadas pela lei fiscal. Por tal razão, a competência para editá-las deve encontrar fundamento no art. 74, 11 da GG, que confere aos entes federados competência concorrente para legislar sobre direito econômico (*Steuerrecht*, 18. ed. Köln, Dr. Otto Schmidt, 2005, p. 70).

28 Cf. Rainer Wernsmann, *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem*, Tübingen, Mohr Siebeck, 2005, p. 176-180.

29 BVerfG 98, 106, in: Dieter Grimm; Paul Kirchhof; Michael Eichberge (Org.) *Entscheidungen des Bundesverassungsgerichts*, 3. ed., Tübingen, Mohr Siebeck,

2007, v. I, p. 549.

30 Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro, *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 7/8, p. 1.757-1.758, 1987/1988.

31 *Direito constitucional tributário e "due processo of law"*, 2. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1986, p. 176-194.

32 Idem, p. 183-184.

33 Idem, p. 190-191.

34 O poder de tributar e o poder de regular, *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 7/8, p. 1.781, 1987/1988.

35 *Direito constitucional econômico*, p. 203.

36 Cf. Fernanda Dias Menezes de Almeida, op. cit., p. 48.

37 Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, op. cit., p. 203.

38 Para solucionar o conflito entre as normas elaboradas pela União e as produzidas pelos Estados, os sistemas que adotam esta técnica preveem critério para solucionar essa contradição, por exemplo, o da prevalência do direito federal, solução adotada pela Lei Fundamental da Alemanha (GG, art. 31), em sua versão original.

39 Cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, op. cit., p. 203-204.

40 Convém observar que as nossas Constituições combinaram a técnica alemã com a do federalismo clássico.

41 A Constituição do Império de 1824 não dispunha sobre o assunto, porque o modelo de Estado adotado não era o Federal, e sim o Estado Unitário. Não havia, assim dispositivos elencando as competências das Províncias.

42 *Comentários à Constituição brasileira de 1891*, Brasília, Senado Federal, Conselho Editorial, 2005, p. 662.

43 Idem, p. 663.

44 Idem, p. 653.

45 O art. 7.º, IV da Carta de 1934 prescrevia que cabia aos Estados "exercer, em geral, todo e qualquer poder ou direito, que lhes não fôr negado explicita ou implicitamente por clausula expressa desta Constituição".

46 O art. 13 da Constituição de 1934 estabelecia que "os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto

respeite ao seu peculiar interesse, e especialmente... (*omissis*)".

47 *Comentários à Constituição brasileira*, 4. ed. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1948, v. I, p. 204.

48 *A Constituição Federal comentada*, 3. ed., Rio de Janeiro, José Konfino, 1956, v. I. p. 171.

49 *Comentários à Constituição de 1946*, Rio de Janeiro, Henrique Cahen Editor, 1947, v. I, p. 343.

50 *Comentários à Constituição de 1967*: com a Emenda nº 1 de 1969, 3. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1987, t. II, p. 173. O autor afirmava: "Havendo, ou não havendo lei federal, o Estado-membro legisla, e tem de abster-se de normas jurídicas gerais e das bases que existam; e essas normas jurídicas gerais e bases existem" (idem, ibidem).

51 O autor asseverava, *in verbis*: "Fora dos casos das letras c) e q), uma vez que se supõe a existência da regra jurídica federal, é preciso que a legislação local não dispense exigência da regra jurídica geral, nem a atenue" (op. cit., p. 173).

52 *Comentários à Constituição brasileira*, São Paulo, Saraiva, 1972, v. I, p. 112.

53 Op. cit., p. 110.

54 Dirley da Cunha Júnior, *Curso de direito constitucional*, 3. ed., p. 851.

55 Como observa Manoel Jorge e Silva Neto, a possibilidade de delegação é um traço específico da competência privativa (*Curso de direito constitucional*, p. 247).

56 O art. 71 dispõe o seguinte, *in verbis*: „Im Bereiche der ausschliesslichen Gesetzgebung des Bundes haben die Länder die Befugnis zur Gesetzgebung nur, wenn und soweit sie hierzu in einem Bundesgesetze ausdrücklich ermächtigt werden".

57 *Staatsrecht*, 18. ed., Neuwied, Luchterland, 2006, p. 144.

58 No âmbito da legislação-quadro, também chamada de prescrições-quadro, o legislador federal detinha competência restrita a regulações que eram suscetíveis e necessitavam do preenchimento pela legislação estadual. Na prática, a doutrina e a jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*) admitiam a adoção para determinadas partes de uma matéria, objeto da legislação-quadro, regulações com efeito imediato, independentemente, pois, da edição da legislação estadual (cf. Konrad Hesse, *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*, Porto

Alegre, Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 194).

59 Ipsen, op. cit., p. 145.

60 Op. cit., p. 146.

61 Assim, a diferença entre competência exclusiva e competência concorrente central reside em que na primeira é excluída, em caráter permanente, uma atuação dos Estados-membros, enquanto na segunda estes poderão atuar, em face da inércia da Federação (*Bund*).

62 Peter Badura, *Staatsrecht*, 4. ed. München, Beck, 2010, p. 648-653.

63 Op. cit., p. 151.

64 Op. cit., p. 195.

65 Ipsen, op. cit., p. 154.

66 Cf. Ipsen, idem, ibidem.

67 Ipsen, idem, ibidem.

68 Konrad Hesse, op. cit., p. 192.

69 Ipsen, op, cit., p. 155.

70 Op. cit., p. 645.

71 Manteve-se a técnica da competência concorrente não residual, todavia, o exercíci desta pela Federação ficou condicionado à observância de determinados pressupostos.

72 Segundo o disposto no art. 21, XVIII, compete à União "planejar e promover a defesa permanente contra as calamidades públicas, especialmente as secas e as inundações".

73 Cf. *supra*, cap. I.

74 Dentre as diversas vedações constitucionais, pode-se citar as limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas no art. 150 da CF, bem como as regras dos arts. 19, I e III, *in fine*, dentre outras.

75 *Comentários à Constituição brasileira de 1988*, 2. ed., São Paulo, Saraiva, 1997, v. I, p. 189.

76 Idem, ibidem.

77 *Comentários à Constituição de 1967*: com a Emenda nº 1 de 1969, Rio de Janeiro Forense, 1987, t. II, p. 169.

78 *Competências na Constituição de 1988*, 2. ed., São Paulo, Atlas, 2000, p. 150-151.

79 *Comentários à Constituição Federal de 1988*, 2. ed., v. I, p. 189.

80 *Comentários à Constituição de 1967*: com a Emenda nº 1 de 1969, t. II, p. 176.

81 Como observa José Afonso da Silva, em tais situações a lei estadual perde a sua aplicabilidade, pois a sua eficácia fica suspensa (*Curso de direito constitucional positivo*, 6. ed., p. 435).

82 Em algumas partes do texto constitucional também foram previstas outras competências materiais dos Municípios, por exemplo, no art. 144, § 8.º.

83 Sobre o assunto é esclarecedor o magistério de Celso Ribeiro Bastos: "o conceito-chave utilizado pela Constituição para definir a área de atuação do Município é o de interesse local. Cairá, pois, na competência municipal tudo aquilo que for do seu interesse local. É evidente que não se trata de um interesse exclusivo, visto que qualquer matéria que afete uma dada comuna findará de qualquer maneira, mais ou menos direta, por repercutir nos interesses da comunidade nacional. Interesse exclusivamente municipal é inconcebível, inclusive por razões de ordem lógica: sendo o Município parte de uma coletividade maior, o benefício trazido a uma parte do todo acresce a este próprio todo. Os interesses locais dos Municípios são os que entendem imediatamente com as suas necessidades imediatas, e, indiretamente, em maior ou menor repercussão, com as necessidades gerais" (*Curso de direito constitucional*, 11. ed., São Paulo, Saraiva, 1989, p. 277).

84 Op. cit., p. 115.

85 Nesse sentido: Fernanda Dias Menezes de Almeida (op. cit., p. 157).

86 Cf. Fernanda Dias Menezes de Almeida, op. cit., p. 157 e ss.

87 *Curso de direito constitucional tributário*, 16. ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p 415.

88 *Curso de direito constitucional*, 30. ed., São Paulo, Saraiva, 2003, p. 53.

89 *Discriminação de rendas tributárias*, São Paulo, José Bushatsky, 1972, p. 11, grifos do autor.

90 Antonio Roberto Sampaio Dória, op. cit., p. 14.

91 Op. cit., p. 15.

92 Op. cit., p. 19.

93 Cf. Antonio Roberto Sampaio Dória, op. cit., p. 20-21.

94 Cf. Antonio Roberto Sampaio Dória, op. cit., p. 49.

95 Ao examinar a sistemática inaugurada pela Carta de 1891, conclui Antonio Roberto Sampaio Dória no sentido de que "a discriminação privativa da Constituição de 1891 foi a única, de quantas conhecemos, que estabeleceu, formal e substancialmente, esferas de competência impositiva rigorosamente autônomas. Não havia superposição de impostos sobre matéria econômica substancialmente idêntica, conquanto formal e juridicamente diferenciada, como ocorreu com as demais repartições constitucionais de renda" (op. cit., p. 65).

96 Op. cit., p. 71.

97 Op. cit., p. 86.

98 O art. 24 da Carta de 1937 rezava o seguinte: "Os Estados poderão crear outros impostos. É vedada, entretanto, a bi-tributação, prevalecendo o imposto decretado pela União, quando a competência for concorrente. É da competência do Conselho Federal, por iniciativa própria ou mediante representação do contribuinte, declarar a existência da bi-tributação, suspendendo a cobrança do tributo estadual".

99 Apesar da omissão constitucional, há quem defenda que o tributo só poderá ser exigido se da obra pública decorrer uma valorização imobiliária para o contribuinte (nesse sentido: Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 471). Em sentido contrário defende-se que a base de cálculo da contribuição de melhoria deverá ser o custo da obra, e não o benefício. Já Paulo de Barros Carvalho pensa que a questão foi posta em termos amplos e genéricos no plano constitucional, cabendo à lei complementar regular a matéria (op. cit., p. 41).

1 ADEQUAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS EM RELAÇÃ À TRIBUTAÇÃO DIRECIONADORA

As normas tributárias indutoras podem ser veiculadas por meio de várias figuras tributárias. Sendo assim, faz-se mister investigar as espécies que poderão ser utilizadas como tributos direcionadores, no ordenamento brasileiro. Para isso, será necessário gizar o perfil de cada um dos tipos previstos em nosso sistema jurídico, para que se verifique a possibilidade de inserção de uma norma tributária direcionadora, bem como os limites do seu uso como meio de direcionamento de comportamentos, ditados pela própria estrutura do tributo.[1] Em outras palavras, o perfil do tributo acaba limitando, condicionando a sua utilização como tributo direcionador.

O ponto de partida dessa análise será uma definição acerca do número de espécies admitidas no ordenamento brasileiro, o que nos conduz necessariamente ao exame da classificação dos tributos, advertindo-se, contudo, que aqui se buscará apenas estabelecer uma premissa teórica sobre o tema, e não realizar uma profunda análise do assunto, por não ser este o objeto do presente trabalho.

O tema é controvertido em nossa teoria jurídica, que pode ser separada basicamente em quatro correntes: (a) bipartida;[2] (b) tripartida;[3] (c) quadripartida;[4] (d) pluripartida.[5] A teoria bipartida defende a presença de apenas duas espécies tributárias: os impostos e as taxas. Para a segunda, haveria em nosso sistema apenas as espécies previstas pelo art. 5.º do CTN: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Sendo assim, nem os empréstimos compulsórios nem as contribuições teriam autonomia, enquadrando-se em uma das três categorias de tributos.[6] De outro lado, há quem defenda a existência de quatro espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria e contribuições.[7]

Ao nosso sentir, a análise do tema deve partir do plano constitucional, e não da legislação complementar, pois a Constituição Federal veicula uma classificação dos tributos, atribuindo-lhes regimes jurídicos diversos.[8] Não se trata, portanto, de

elaborar uma classificação arbitrária, destituída de critérios, e sim gizar uma separação dos tributos tendo em vista o regime que a Carta traça para cada figura.[9] Assim, o importante é que o critério constitucional eleito seja suficiente para conferir à espécie tributária um regime próprio. De nada adianta, por exemplo, defender que uma contribuição tem natureza de taxa ou de imposto, quando o texto constitucional confere àquela figura um regime jurídico específico, que não se confunde com o dos demais tributos.

Para alcançar esse desiderato, deve-se investigar as normas de outorga de competência tributária, veiculadas pela Constituição Federal, nas quais se observa que o texto previu quatro critérios para a separação dos tributos: (i) vinculação da hipótese de incidência a uma atuação estatal (art. 145); (ii) finalidade da exação (arts. 148 e 149); (iii) restituibilidade (art. 148); e (iv) afetação da receita (art. 167, IV). É indiscutível, portanto, que há uma classificação constitucional dos tributos,[10] ou seja, uma separação encampada pelo próprio texto constitucional, do qual o intérprete não pode se afastar. Assim, não se trata de separação arbitrária, elaborada no âmbito da "ciência do direito" sem qualquer dado empírico. Trata-se, pelo contrário, de descrição de um modelo constitucional. Obviamente que à medida que os critérios são ampliados, poder-se-á encontrar um número maior de espécies. No caso, entretanto, o acréscimo de parâmetros decorreu de expressa previsão constitucional, e não de uma construção teórica aleatória.

Com base nesses critérios constitucionais, infere-se que são, na verdade, cinco as espécies tributárias admitidas em nosso ordenamento: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

A Constituição Federal não conceituou nenhuma delas, fixando-lhes, todavia, os pressupostos, com base em modelos normativos diferenciados. Assim como não há um conceito constitucional de tributo,[11] também não existe um conceito constitucional de imposto, taxa, contribuição de melhoria etc. O que foi estabelecido no patamar constitucional foi o perfil de cada uma dessas figuras, ou seja, o constituinte traçou o modelo, o desenho do tributo, indicando os pressupostos que deverão ser observados no momento da instituição da figura, por meio do exercício da competência tributária.

São tais pressupostos que devem ser investigados a partir de agora, para que se verifique se há alguma vedação constitucional à utilização da figura com o fim indutor.

2 IMPOSTO

Não existe um conceito de imposto universalmente aceito. Não se trata, pois, de um conceito lógico-jurídico. No âmbito da ciência das finanças, defende-se, em geral, que o imposto é um tipo de tributo cuja receita serve para o custeio das despesas gerais do Estado. Já no âmbito da teoria do direito tributário, os conceitos doutrinários são influenciados pela realidade do ordenamento de cada país. Tendo em vista que muitos sistemas jurídicos conceituam legislativamente o imposto, essa postura do legislador acaba repercutindo no plano doutrinário. Vale dizer, o conceito jurídico-positivo da espécie limita o posicionamento da doutrina.

Na Alemanha, o Código Tributário de 1977 (*Abgabenordnung)*, atualmente em vigor, previu em seu § 3, (1) o seguinte conceito: "Impostos são prestações pecuniárias, as quais não representam uma contraprestação por uma prestação especial e são exigidos por um ente de direito público para a arrecadação de receitas de todos os que realizam o tipo, ao qual a lei relaciona o dever de prestação; a arrecadação de receitas pode ser o fim acessório".[12] A doutrina não se afasta desse conceito, ao examinar a figura em pauta, admitindo, outrossim, uma compatibilidade com o conceito implícito no art. 105 da Lei Fundamental.[13] Paul Kirchhof, por exemplo, enfatiza que se trata de um tributo sem pressuposto (*voraussetzungslos*), pois ele não pressupõe uma relação de troca com uma prestação individual.[14] Klaus Vogel e Christian Waldhoff observam, a propósito, que essa ausência de pressuposto, que caracteriza o imposto, significa que a prestação pecuniária independe do fato de o contribuinte pertencer a um grupo, ter obtido uma vantagem ou ter uma responsabilidade por um custo.[15] Trata-se de um critério decisivo para separar o imposto de outras exações pecuniárias (taxas, contribuições, contribuições especiais etc.).

Algumas conclusões podem ser extraídas da análise do conceito positivado pela

lei alemã: ausência de vinculação do tributo a uma prestação estatal, existência de dever regulado pela lei, que descreve o tipo, ou seja, necessidade de observância da legalidade e da tipicidade; a finalidade compõe o conceito, podendo ser ou não arrecadatória; e, por fim, a prestação só pode ser exigida por entidade de direito público. Esse modelo acaba facilitando a admissão da existência de impostos indutores, como será adiante analisado.

Na Espanha, o art. 26, *c*, da Lei Geral Tributária também traça um conceito de imposto, prescrevendo o seguinte: "Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituído por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de um patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta".

Analisando esse conceito, a doutrina entende que este ressalta a diferença entre os impostos e as demais espécies tributárias, existentes no ordenamento espanhol (taxas e contribuições especiais), ao mencionar que o pressuposto de fato do tributo não consiste em qualquer prestação de serviço.[16] Nesse sentido, Juan Martin Queralt Carmelo Lozano Serrano e Francisco Poveda Blanco enfatizam que o traço distintivo do imposto reside no elemento objetivo do fato imponível, no qual não aparece nenhuma atividade administrativa.[17] José Juan Ferrero Lapatza concorda com a ausência de contraprestação no aspecto material da hipótese de incidência dos impostos,[18] observando, ainda, que além de veicular um elemento diferenciador entre os impostos e as demais figuras tributárias, o dispositivo em epígrafe também regula a quantificação do tributo, na medida em que esta é estabelecida, nas taxas e nas contribuições especiais, levando em consideração o valor da atividade estatal que beneficia o contribuinte, enquanto nos impostos o princípio geral de repartição da carga tributária é o da capacidade contributiva.[19]

Em Portugal, a Lei Geral Tributária, em vigor desde 1998, estabelece em seu art 4.º os pressupostos dos tributos, prescrevendo no inciso I que "os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do patrimônio". Assim, a codificação portuguesa estabeleceu que o fato jurídico tributário possível dos impostos é um acontecimento

que representa uma manifestação da capacidade contributiva, indicando, ademais, os possíveis índices de riqueza (patrimônio, rendimento, este no aspecto estático e dinâmico). Por isso, José Casalta Nabais apresenta completo conceito sobre essa figura, afirmando que o imposto deve ser definido com base em três elementos: objetivo, subjetivo e teleológico (finalista). Quanto ao primeiro, trata-se de uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa. No que se refere ao elemento subjetivo, o imposto é uma prestação exigida dos detentores de capacidade contributiva. Por fim, o elemento teleológico significa que esse tributo é cobrado por entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções.[20]

Já na Itália, que não dispõe de uma codificação, não existe um conceito de imposto positivado numa norma geral. Mesmo assim, a ampla maioria da doutrina acaba trabalhando com conceitos. Analisando o tema, Francesco Tesauro entende que o pressuposto do imposto é um evento estranho ao ente e à atividade pública.[21] Posicionamento semelhante é defendido por Rafaello Lupi, ao sustentar que os impostos são exigidos exclusivamente em relação a uma manifestação de riqueza, independentemente de uma atividade específica do sujeito público.[22] Na mesma direção caminha Augusto Fantozzi, ao defender que o pressuposto de fato do imposto consiste em um fato ou um ato realizado pelo sujeito passivo sem qualquer relação com a atividade do ente tributante.[23] Evidencia-se, destarte, que a doutrina majoritária italiana[24] baseia-se no pressuposto de fato do imposto, ao conceituá-lo, ressaltando a ausência de qualquer vinculação entre o fato jurídico tributário e uma atividade pública.

Entre nós, antes do advento do Código Tributário Nacional, a doutrina predominante já sustentava que o aspecto material da hipótese de incidência do imposto deveria ser um fato revelador de capacidade econômica, tendência que foi ratificada com o conceito descrito pelo art. 16 do nosso Código, o qual se assemelha às previsões contidas no Código alemão e na Lei Geral Tributária espanhola.

Convém observar, por outro lado, que embora não exista um conceito constitucional de imposto, consoante afirmado anteriormente, a Constituição Federal indica pelo menos quatro traços que caracterizam todas as espécies tributárias,

inclusive aquela em epígrafe. Além disso, é possível também extrair outras características a partir das normas de outorga de competência tributária (arts. 153 a 156). Em face desse arquétipo constitucional, pode-se afirmar que o imposto em nosso ordenamento constitui uma espécie cuja materialidade possível foi indicada pela Carta Magna, representando um fato de conteúdo econômico, não admite vinculação do destino da receita, não é restituível nem possui finalidade afetada constitucionalmente.

A possibilidade de utilização do imposto com a finalidade de induzir a prática de comportamentos (finalidade extrafiscal), foi objeto de interessante debate doutrinário na Alemanha na primeira metade do século passado. A doutrina liberal negava tal uso. No final do século XIX, veio a lume a doutrina de Adolph Wagner, defendendo a função social da tributação, e, por conseguinte, o uso do tributo com o fim indutor. Nesse contexto, aparece a teoria dos fins acessórios do tributo, como uma fórmula de compromisso entre a doutrina liberal e a de Wagner, como assinala Knies.[25] Segundo essa nova concepção, a função principal, fundamental do tributo é a arrecadação de receitas para o custeio das despesas públicas. Como função acessória ou concomitante (*Begleitfunktionen*), o imposto pode ser utilizado com o fim de intervenção econômica e social.[26] Essa é a teoria que está por trás do atual conceito de imposto previsto pelo § 3, I do *Abgabenordnung*.

No ordenamento brasileiro é indiscutível a possibilidade de uso do imposto com a finalidade de estimular a prática de comportamentos, por diversos motivos. Primeiro, porque não vai de encontro ao arquétipo constitucional do tributo, o qual não qualificou a finalidade da exação. Segundo, o fim direcionador também é compatível com o conceito gizado pelo art. 16 do CTN. Como se isso fosse insuficiente, o próprio texto constitucional estabeleceu diversos tipos de impostos vocacionados ao direcionamento de comportamentos (ex.: arts. 153, I, II, IV, V), submetendo-os a um regime jurídico específico. Tais tributos, por exemplo, representam aparentes exceções à regra da anterioridade e da legalidade, justamente em face da finalidade extrafiscal. Por fim, a Carta Magna também previu hipóteses de concessão de benefícios fiscais, com finalidade extrafiscal, que alcançam os impostos (ex.: art. 151, I), admitindo, portanto, a utilização de normas tributárias direcionadoras de diversos

tipos (impostos direcionadores e benefícios fiscais).

Diante do exposto, pode-se concluir que o imposto é uma espécie tributária compatível com as normas tributárias direcionadoras, de diferentes modalidades.

3 TAXAS

A figura das taxas é cercada de explicações teóricas diversificadas, que não são compatíveis com o presente estudo.

Por ora, é suficiente analisar o perfil constitucional do tributo a fim de se verificar, posteriormente, a sua adequação ou não às normas tributárias direcionadoras.

Para alcançar esse desiderato, faz-se mister, inicialmente, examinar o modo como a figura foi inserida em nosso ordenamento, bem como as sucessivas modificações que resultaram afinal no modelo atual.

Com efeito, no período anterior à proclamação da República, não havia em nosso país um sistema tributário racional, sistematizado. Muitas vezes, inclusive, múltiplas incidências de tributos oneravam o mesmo ato ou fato jurídico. No plano constitucional não foi outorgada competência para a criação de tributos, muito menos definidos os seus pressupostos de fato. A Carta de 1824, em matéria tributária, apenas previa nos arts. 36, I, 170, 171 e 172 que era privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre impostos, cabendo à Assembleia Geral estabelecer todas as contribuições diretas e ao Tesouro Nacional arrecadar a receita em diversas situações estabelecidas por lei.[27]

Com a promulgação da Carta de 1891 esse contexto foi alterado, sendo facultada à União a criação de taxas de selo e taxas de correios e telégrafos (art. 7.º) e aos Estados a competência exclusiva para instituir "taxas de selo quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia". Aparece, aí, a previsão da instituição de taxas no plano constitucional pela primeira oportunidade.

O advento da Constituição de 1934 manteve a outorga de competência para a criação de taxas (arts. 6.º, II e 8.º, II), atribuindo-a também aos municípios (art. 13, § 2.º, V). Além disso, o perfil das taxas aparece delineado de maneira mais clara,

porque a figura foi relacionada à prestação de serviços públicos. Admitia-se, então, uma divisão bipartida dos tributos (impostos e taxas), que foi mantida pelo Texto de 1937, o qual não alterou as competências conferidas pela Carta anterior aos entes federados para a criação dessa figura (arts. 20, II, 23, II, 28, IV).

No período de vigência dessa Constituição apareceu em nosso ordenamento o primeiro conceito legal de taxa,[28] que foi gizado pelo Decreto-lei 1.804, de 24.11.1939, da seguinte forma: "Art. XIX – A designação de imposto fica reservada para os tributos destinados a atender indistintamente às necessidades de ordem geral da administração pública; a de taxa, para os tributos exigidos como remuneração de serviços específicos ao contribuinte ou postos à disposição, ou ainda contribuição para custear atividades especiais provocadas por conveniências de caráter geral ou de determinados grupos".[29]

Posteriormente, o Decreto-lei 2.416, de 17.07.1940 reproduziu esse conceito. Bernardo Ribeiro de Moraes, em clássico estudo sobre o tema, ao analisar a inovação legislativa referenciada, conclui que esta representou significativo avanço para o direito brasileiro, por diversas razões, principalmente por ter dado às taxas contornos próprios, diferenciando-as do imposto.[30] No entanto, uma parte da doutrina criticava tal conceito, considerando-o muito amplo.[31]

Veio a lume, então, a Constituição Federal de 1946, que consagrou a divisão tripartida dos tributos, tendo em vista que admitiu a criação da figura autônoma da contribuição de melhoria (art. 30, I) pelos três entes tributantes. No período de vigência desse texto foi realizada uma profunda reforma tributária em nosso país, por meio da Emenda Constitucional 18/1965, que deu novo perfil às taxas, *verbis*: "Art. 18. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar taxas em função do exercício regular do poder de polícia, ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição. Parágrafo único. As taxas não terão base de cálculo idêntica à que corresponda ao imposto referido nesta Emenda".

Surgiu, assim, no direito brasileiro um modelo normativo aperfeiçoado das taxas, que foi incorporado posteriormente pelo Código Tributário Nacional (art. 77) e

ratificado pela Carta de 1967, a qual apenas suprimiu da norma de outorga de competência (art. 19, II) a expressão "efetiva ou potencial", talvez por entender que a respectiva ideia já estava contida no enunciado "prestados ao contribuinte ou postos à disposição".[32]

A Constituição de 1969 alterou a redação do modelo das taxas (art. 18, I), mantendo o conceito gizado pela Emenda Constitucional 18/1965, suprimindo apenas a qualificação do exercício do poder de polícia, que o regime anterior exigia que fosse "regular".

Esse arquétipo constitucional foi mantido pela atual Constituição (art. 145, II), que apenas suprimiu a expressão "arrecadadas", contida no texto revogado. Isso significa que o perfil atual das taxas no direito brasileiro basicamente é aquele que nos foi legado pela Emenda 18/1965, que implementou a única verdadeira reforma tributária que o nosso país experimentou até o presente momento.

Da interpretação do enunciado do art. 145, II da Carta de 1988, infere-se que o pressuposto constitucional das taxas é a existência de uma atividade estatal, decorrente do exercício do poder de polícia ou da prestação ou disponibilização ao contribuinte, de um serviço público, específico ou divisível, de fruição compulsória. Por isso se pode afirmar que se trata de um tributo vinculado, ou, como sugere Edvaldo Brito, sinalagmático,[33] porque o aspecto material possível da hipótese de incidência tributária é uma atividade estatal, e não um fato revelador de riqueza. Sendo assim, para que a taxa seja exigida, é imprescindível a existência de uma atividade pública direcionada ao contribuinte.

Parece-nos que não foi exigida, no plano constitucional, a existência de um benefício para o contribuinte,[34] muito menos que o tributo tenha a função remuneratória. A norma de outorga de competência não indicou nem a função nem a finalidade da exação, contentando-se apenas com a referência à existência de uma atividade do Poder Público.

Do pressuposto de fato do tributo, indicado em nosso sistema no patamar constitucional, deduz-se que a sua base de cálculo deverá ser a mensuração da atuação estatal realizada (prestação do serviço público ou exercício do poder de

polícia).[35] Convém observar, no entanto, que existem muitas dificuldades para se aferir o real custo da atividade.[36] Como mensurar, por exemplo, de forma exata, o montante das despesas realizadas pela Administração para exercer as atividades necessárias à prática do ato de polícia? Exemplificando: qual o valor das atividades realizadas pelo Poder Público para expedir um passaporte, mediante o exercício do poder de polícia? Parece-nos que essa aferição matemática é impossível, devendo existir, em verdade, uma razoabilidade entre o custo da atuação estatal e o valor da taxa.

A forma de quantificação da taxa é justamente o principal argumento sustentado pelos que negam a possibilidade de existência de taxas direcionadoras. Sustenta-se que o valor do tributo não pode conter elemento estranho à atuação estatal, em face da necessidade de quantificação do valor da atividade estatal desenvolvida em favor do contribuinte.

Esse tema tem sido discutido na Alemanha, país que dispõe de um modelo normativo de taxas semelhante ao brasileiro,[37] que consagra dois princípios acerca da base de cálculo desse tributo: cobertura dos custos (*Kostenentdeckung*) e princípio da equivalência (*Äquivalenzprinzips)*. Em excelente estudo monográfico sobre as taxas, Dieter Wilke observa, inicialmente, que é possível direcionar as receitas das taxas para outros fins, além da remuneração do custo da atuação estatal.[38] Assim, é possível utilizar o tributo para direcionar a realização de comportamentos. Neste particular, o autor defende que as taxas e os impostos são tributos que apresentam parentesco, pois admitem o fim direcionador.[39]

Wilke defende, ainda, que os princípios relativos à base de cálculo das taxas não representam obstáculo à utilização do tributo com a finalidade extrafiscal, pois neste caso pode-se recorrer ao princípio da proporcionalidade em sentido estrito. Em vez de proibir a prática de conduta, o ordenamento, para ele, pode usar as taxas para desestimular a realização do comportamento, como, por exemplo, a aquisição de armas de fogo.[40] No entanto, a utilização das taxas deve ser realizada com os devidos cuidados.

Em síntese, Wilke defende a possibilidade de utilização das taxas para qualquer

finalidade direcionadora, sendo possível, portanto, compatibilizar o princípio da cobertura dos custos com a indução de comportamentos.[41] Em tais situações, o parâmetro de controle passa a ser os direitos fundamentais, para o autor, e não os princípios relativos à base de cálculo.

Outro doutrinador alemão, Michael Kloepfer, em estudo específico sobre o tema,[42] comunga com esse entendimento.[43] Lembrando que a vinculação de fins das taxas não foi veiculada na Lei Fundamental nem no Código Tributário, o autor sustenta que o conceito do tributo em exame não contém qualquer indicação acerca da finalidade.[44]

Para Kloepfer, o princípio da cobertura, reembolso dos custos (*Kostendeckungsprinzip*) não pode ter de antemão aplicação geral. Assim, a mensuração das taxas com base nesse princípio é possível, porém, não indispensável. De igual modo, a eficácia prática do princípio da equivalência (*Äquivalenzprinzips*) é limitada, para o autor.[45] O decisivo para o doutrinador, no caso da taxa direcionadora (*lenkende Gebühr*), é que a base de cálculo da taxa seja justificada em face do fim perseguido pela indução. Logo, o valor do tributo deve ser adequado à sua finalidade. Para aferir esses aspectos, devem ser aplicados os princípios da necessidade e da proporcionalidade.[46]

Parcela significativa da doutrina nacional também concorda com a existência das taxas indutoras. Sobre o tema, Bernardo Ribeiro de Moraes defende que

> o legislador, dentro de seu critério político, com sustentação jurídica, é livre para dar isenções fiscais. É livre para estabelecer a política extrafiscal. É livre, inclusive, para escolher como contribuintes apenas alguns utentes da atividade estatal.[47]

Assim, o autor admite a existência de normas direcionadoras, do tipo benefício fiscal, por meio das taxas. Aliomar Baleeiro também defende a possibilidade de utilização das taxas com o fim de direcionamento, principalmente das taxas de polícia:

> Assim, taxas fundadas no "exercício regular do poder de polícia" devem ser entendidas, em primeiro lugar, aquelas com finalidade extrafiscal, como a de impedir ou restringir atividades e atitudes no interesse da comunidade.[48]

De fato, a necessidade de a base de cálculo das taxas corresponder ao custo da atividade não pode consistir em empecilho à existência das taxas direcionadoras. Não é possível existir uma equivalência matemática entre o valor do tributo e o custo da atuação estatal.[49] É preciosa a lição de Antonio Roberto Sampaio Dória sobre o assunto:

> Com efeito, o ideal seria que a administração fazendária fosse capaz de antecipar, com exatidão, o custo do serviço e distribuí-lo individualmente entre os que dele se utilizam. Mas, na ordem das coisas, tal não se dá e, não sendo lícito supor que a norma exija o impossível, haverão os contribuintes de se contentar com *estimativas e aproximações razoáveis* que, embora excedentes do cômputo final ao custo do serviço, não determinarão a conversão da taxa em imposto porventura vedado.[50]

Logo, o que se deve exigir é uma equivalência razoável, e não uma mensuração do que não pode ser medido com exatidão.

Sobre o assunto, inclusive, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou em importante precedente. No julgamento da Representação 1.077, que versava sobre taxa judiciária do Estado do Rio de Janeiro, o ministro Relator Moreira Alves assim se pronunciou sobre a quantificação das taxas de serviço:

> sendo – como já se acentuou – a taxa judiciária, em face do atual sistema constitucional, taxa que serve de contraprestação à atuação de órgãos da Justiça cujas despesas não sejam cobertas por custas e emolumentos, tem ela – como toda taxa com o caráter de contraprestação – um limite, que é o custo da atividade do Estado dirigido àquele contribuinte. Esse limite, evidentemente, é relativo, dada a dificuldade de se saber, exatamente, o custo dos serviços a que corresponde tal contraprestação. O que é certo, porém, é que não pode taxa

> dessa natureza ultrapassar uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar, tendo em vista a base de cálculo estabelecida pela lei e o *quantum* da alíquota por esta fixado.[51]

Outro ponto importante na decisão em epígrafe foi o reconhecimento pela Corte das diversas hipóteses de isenção fixadas pela lei impugnada, todas de caráter extrafiscal, admitindo, pois, a veiculação de normas indutoras por meio de taxas.

Outro argumento importante para sustentar a tese da possibilidade da criação das taxas direcionadoras no ordenamento brasileiro é a ausência de afetação constitucional da finalidade do tributo. O art. 145, II, que veicula a norma de outorga de competência para os entes tributantes instituírem essa exação, não indicou a sua finalidade, contentando-se com a referência à materialidade possível (pressuposto de fato). Assim, o meio pode ser utilizado para diversos fins, e não apenas para a arrecadação de receitas. Todavia, deverá existir uma adequação em qualquer caso entre o fim objetivado e o meio utilizado (a criação de uma taxa), por força da aplicação do princípio da proporcionalidade. Não há, em outras palavras, liberdade absoluta para a criação das taxas indutoras, que se submetem a diversos limites, materiais e formais, a exemplo dos demais tributos indutores.

É inquestionável, pois, a possibilidade de veiculação de uma norma direcionadora, de qualquer modalidade, por meio das taxas.

4 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A contribuição de melhoria é um tributo muito antigo. A doutrina aponta a existência de tributos semelhantes à contribuição no Digesto, bem como no ano de 1250, nas obras de recuperação dos diques de Romey. Além disso, no direito português existiam as *fintas*, como contribuição destinada ao "fazimento ou refazimento de muros, pontes e calçadas".[52]

O instituto aparece com o perfil semelhante ao atual no direito norte-americano, no ano de 1691, na cidade de Nova Iorque, com o nome de *special assessment,* daí se espalhando para outras cidades norte-americanas. Todavia, o instituto não obteve uma

aplicação uniforme nas cidades que o adotaram, como lembra Bilac Pinto,[53] apresentando em cada cidade ou região uma fisionomia própria e diferenciada. A doutrina aponta a existência de cinco limitações à exigência dos *special assessments*: (1) o tributo só pode ser lançado pela execução de uma melhoria pública; (2) o melhoramento deve atingir uma área limitada e determinável; (3) o tributo não pode exceder o benefício particular decorrente do melhoramento público; (4) deve oportunizar-se ao proprietário a faculdade de se manifestar sobre o tributo, antes que este seja cobrado; e (5) o *special assessment* não pode exceder o custo do melhoramento, mesmo que o benefício seja maior.[54]

Na experiência norte-americana foram desenvolvidas, em verdade, várias modalidades do tributo em pauta, as quais podem ser resumidas em dois tipos: *assessments de custo* e *assessments de benefício*. O primeiro visa a remunerar as despesas realizadas pelo poder público, sendo o benefício um elemento estranho ao tributo. Já o segundo alcança as obras que importam em benefício para o particular.[55]

A contribuição de melhoria fundamenta-se no princípio do enriquecimento sem causa, oriundo do direito privado.[56] Com efeito, se o Poder Público realiza vultuosos gastos em obras públicas, restritas a determinado local, elevando o valor dos imóveis aí situados, impõe-se que o proprietário, por critério de equidade, restitua, ao menos em parte, o valor do benefício por ele auferido.

Hodiernamente, trata-se de tributo previsto nos ordenamentos de diversos países, como, por exemplo, Inglaterra (*Betterment Tax*), Itália (*Contributi di Miglioria*), França (*Contribution sur les "plus-values" occasionnées par des travaux publics*), Alemanha (*Erschliessungsbeiträge*), Portugal (*Contribuições Especiais*) e Espanha (*Contribuciones Especiales*).

Entre nós, no período imperial, o princípio do benefício já aparecia nas leis de desapropriação. O Decreto 353, de 12 de julho de 1845, ao regular os casos de desapropriação, assim estabelecia:

> nas indenizações os Jurados atenderão à localidade, ao tempo, ao valor em que ficar o resto da propriedade por causa da nova obra, ao dano que provier da desapropriação, e a quaisquer outras circunstâncias que influam no preço etc.[57]

Consagrava-se, assim, o critério de deduzir da indenização a valorização causada pela obra pública ao restante da propriedade afetada, como comenta Bilac Pinto,[58] o qual foi mantido pelo Decreto 1.664, de outubro de 1855, que também versava sobre a matéria.

Isso gerou uma grande dificuldade no ano de 1903, quando se buscou executar, no Rio de Janeiro, o plano de abertura da avenida central. Alegava-se que a legislação então vigente tornava o valor da obra impraticável.[59] Por esse motivo, ocorreram alterações legislativas, as quais, entretanto, não modificaram o critério vigente.

Experiências semelhantes vivenciaram outros Estados da Federação no início do século passado. No município de São Paulo foram instituídas, por meio das Leis 2.689, de 04 de abril de 1924 e 3.008, de 28 de outubro de 1926, taxas de calçamento, que obrigavam os proprietários dos imóveis a arcar com parte do custo da obra. Este tipo de tributo foi objeto de grande debate doutrinário, acerca da sua natureza jurídica e da sua constitucionalidade, que acabou sendo recusada pelo Poder Judiciário, impossibilitando-se, assim, a sua exigência.[60]

Posteriormente, foi elaborado pelo urbanista francês Alfred Agache anteprojeto de lei que visava a regular a urbanização das cidades brasileiras, sugerindo a criação da contribuição de melhoria para todas as cidades do Brasil.

Veio a lume, então, o Decreto-lei 21.390, de 11 de maio de 1932, que facultou a criação pelos Estados e Municípios de uma taxa especial de benefício, inspirada no *special assessment* norte-americano, a qual incidia sobre bens e pessoas, desde que direta ou indiretamente beneficiadas pelo melhoramento público. Segundo conclui Bilac Pinto, esta foi a lei brasileira que mais se assemelhou ao modelo de contribuição de melhoria, finalmente implantado em nosso ordenamento, no patamar constitucional, com o advento da Constituição Federal de 1934,[61] cujo art. 124 dispôs o seguinte: "Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração que as tiver efetuado poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria".[62]

A Carta de 1937 foi omissa sobre o assunto, que voltou a ser regulado pelo Texto Magno de 1946 em seu art. 30, I.[63] Na vigência desse dispositivo constitucional, foi

elaborado o Projeto 5, de 1946, que se converteu na Lei 854, de outubro de 1949.

Com o advento da Emenda Constitucional 18/1965, seu art. 19 conferiu competência aos entes federados para a instituição do tributo, *verbis*:

> Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, cobrar contribuição de melhoria para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultou para cada imóvel beneficiado.

No período de vigência dessa norma constitucional foi editado o Código Tributário Nacional, que se dedicou ao tema em seus arts. 81 e 82.

Posteriormente, o tributo também foi previsto na Constituição de 1967 (art. 19, § 3.º), que igualmente se baseou no critério da valorização imobiliária, sem estabelecer, todavia, qualquer limite individual para a exigência da figura.[64] Em fevereiro de 1967 foi editado o Decreto-lei 195, revogando a Lei 854/1949, sem ir de encontro aos dispositivos veiculados sobre a matéria pelo CTN. Com a edição da Carta de 1969, limites individuais e globais à exigência do tributo foram novamente previstos no art. 18, II.[65]

No ano de 1983, nova modificação legislativa sobre o tema foi efetuada pela Emenda Constitucional 23, que deu ao art. 18, II da Constituição Federal a seguinte redação: "contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada". Setor abalizado da doutrina, ao comentar essa inovação, entende que a modificação constitucional alterou o perfil do tributo em pauta, transformando-o numa contribuição sobre o custo, e não sobre o benefício. No âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, contudo, manteve-se o posicionamento no sentido da exigência do benefício para a cobrança do tributo, que continuaria apresentando, destarte, o perfil de um *special assessment* de benefício.[66]

Nesse contexto foi promulgada a Carta de 1988, que novamente aludiu ao instituto, em seu art. 145, III, conferindo competência aos entes federados para instituir

"contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas".

Analisando-se esse dispositivo, que veicula norma de competência tributária, a doutrina diverge sobre a modificação ou não do perfil do tributo em estudo, em relação ao regime instituído pela Carta revogada. Em outras palavras, discute-se se o critério do benefício foi ou não previsto implicitamente pela atual Constituição. Pelo menos três posições podem ser identificadas: (a) a primeira defende a necessidade de existência da valorização do imóvel, malgrado a ausência de referência expressa no texto constitucional;[67] (b) uma segunda defende que a Carta transformou o instituto numa contribuição sobre o custo; (c) por fim, uma terceira corrente sustenta que caberá ao legislador complementar definir o modelo a ser adotado, em face da abertura prevista no texto constitucional sobre o tema.[68]

Parece-nos que, indubitavelmente, o regime atual difere do anterior, pois a Carta de 1988 não exigiu, nem expressa nem implicitamente, a existência de um benefício causado por obra pública para a criação do tributo. Ao mencionar apenas a existência da obra pública, o texto atual permite, sem sombra de dúvidas, a instituição do tributo como um *cost assessment*, ou seja, como um meio de remuneração ao Poder Público pelas despesas decorrentes da obra pública. Aliás, a própria Constituição emprega essa expressão em seu art. 145, III (contribuição de melhoria *decorrente* de obras públicas) abrindo espaço à tributação com base no custo, e não no benefício provocado. Todavia, o modelo normativo previsto pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 81, é o do *benefit assessment*, porque foi exigida como requisito para a instituição desse tributo a presença da valorização imobiliária. Assim sendo, no atual contexto do ordenamento brasileiro, por força de previsão em norma geral de direito tributário,[69] e não na norma de outorga de competência, a criação da contribuição de melhoria pelos entes federados deverá levar em consideração o benefício provocado pela obra pública. Nada impede, contudo, que nova norma geral seja elaborada autorizando a instituição do tributo como uma contribuição baseada no custo, e não no benefício. É correta, portanto, a lição de Luís Eduardo Schoueri sobre o assunto, ao afirmar que "nova lei complementar poderá vir a dispensar o requisito da valorização. Não o fazendo, entretanto, deve-se seguir o que dispõe a lei complementar em vigor".[70]

No âmbito do Supremo Tribunal Federal a possibilidade de instituição de contribuição de melhoria baseada no custo, no regime atual da Constituição de 1988, foi objeto de discussão no julgamento do Recurso Extraordinário 114.069, oportunidade em que a Corte assentou o entendimento de que

> sem valorização imobiliária, decorrente de obra pública, não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização e a sua base é a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer, o "quantum" da valorização imobiliária expressa.[71]

Em julgados posteriores esse entendimento foi mantido.[72]

Com base no perfil constitucional do tributo, é possível admitir a compatibilidade da contribuição de melhoria com as normas tributárias direcionadoras. Seja para remunerar o custo ou o benefício provocado pela obra pública, que equivale a uma função fiscal, o tributo também pode veicular uma norma tributária direcionadora para estimular ou desestimular a prática de um comportamento. Nada impede, por exemplo, que a quantificação do tributo seja prevista com vistas também a evitar a desocupação desordenada do solo capaz de causar uma especulação imobiliária, prevendo-se para isso uma progressividade de alíquotas.[73] É possível, ainda, que isenções fiscais sejam concedidas aos imóveis circunvizinhos de baixo valor, para possibilitar a manutenção da posse e da propriedade pelos seus ocupantes. Destarte, a contribuição de melhoria tanto pode apresentar o perfil de um tributo direcionador quanto pode veicular um outro tipo de norma direcionadora, a de benefício fiscal.

5 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

O empréstimo compulsório, ao contrário do que ocorreu em outros países, jamais foi utilizado em nosso País, nem no período imperial nem no republicano, até a Segunda Guerra Mundial. Nossa primeira experiência de uso dessa figura ocorreu com a edição dos Decretos-leis 6.244 e 6.225, de 24.01.1944, que criaram uma incidência para as empresas sobre lucros excessivos ou extraordinários, por meio de "certificados de equipamento" ou "depósitos de garantia", restituíveis, com o

propósito de conter a inflação decorrente da Segunda Guerra e formar reservas contra possível depressão e propiciar o reaparelhamento econômico do Estado, segundo narra Aliomar Baleeiro.[74]

Posteriormente, mesmo sem previsão constitucional, outros empréstimos foram criados, inclusive por Estados da Federação.[75] Essa figura só passou a ser regulada no plano constitucional a partir da promulgação da Emenda Constitucional 18/1965, cujo art. 4.º estabeleceu que "somente a União, em casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório". Na vigência dessa norma de competência, a matéria foi regulada, então, pelo art. 15 do CTN. A edição da Carta de 1967 não alterou esse panorama, sendo mantida a faculdade então conferida à União. Este contexto sofreu pequena modificação com a edição da Emenda 1/1969, que além de repetir a competência prevista para a União (art. 18, § 3.º),[76] acrescentou outro dispositivo sobre a matéria (art. 21, II), admitindo novamente idêntica competência para instituir essa prestação, nos "casos especiais".[77]

A natureza jurídica do empréstimo compulsório foi objeto de controvérsia entre os financistas, no século passado. Sobre o tema, basicamente quatro posições foram apresentadas: (a) misto de empréstimo e imposto; (b) espécie de empréstimo público; (c) requisição temporária de capital; e (d) imposto.[78]

O principal argumento para negar a natureza tributária do empréstimo compulsório foi o seu caráter restituível, que decorre do próprio sentido da expressão. No entanto, a devolução nada tem a ver com a natureza da figura, muito menos com o seu conceito, pois representa um momento posterior ao seu pagamento. De fato, como bem observou Alfredo Augusto Becker, a instituição do empréstimo compulsório importa na previsão normativa de duas relações jurídicas:[79] na primeira, o Fisco figura como sujeito ativo da pretensão ao recebimento do tributo; na segunda, é o contribuinte que tem a pretensão à devolução da exação. Sendo assim, a presença de uma relação jurídica em que o particular titulariza uma pretensão contra a Administração não tem o condão de modificar a natureza da figura. Trata-se de algo que está fora da essência do instituto, ou seja, um elemento externo, e não interno à prestação.

Além disso, o empréstimo compulsório preenche todos os elementos do conceito jurídico-positivo de tributo, gizado pelo art. 3.º do CTN, que funcionam como

critérios para se identificar a natureza de qualquer prestação pecuniária em nosso ordenamento. A figura em estudo se adequa a tais elementos do conceito, não se podendo, por isso, recusar a sua natureza tributária.

Por tais motivos, é indiscutível a natureza tributária do empréstimo compulsório em nosso ordenamento.[80] Essa conclusão demorou para ser consolidada no âmbito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. No primeiro precedente existente sobre o assunto, a Corte apreciou a constitucionalidade de um empréstimo compulsório instituído pelo Estado do Paraná, por meio da Lei 4.526, de 12.01.1962. O Tribunal entendeu neste julgado – proferido antes da promulgação da Emenda Constitucional 18/1965 –, que não se tratava de uma figura tributária,[81] malgrado a existência de opiniões em sentido contrário no âmbito do Pretório.[82] Em julgamentos posteriores, esse posicionamento foi mantido, resultando na elaboração da Súmula 418, com o seguinte conteúdo: "O empréstimo compulsório não é tributo e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional de prévia autorização orçamentária". O posicionamento da Corte começou a ser alterado a partir do final do ano de 1969, diante das modificações constitucionais realizadas na regulamentação da matéria, admitindo-se, então, o caráter tributário da figura em estudo,[83] graças à atuação do Ministro Aliomar Baleeiro na defesa dessa tese.

Estabelecida esta premissa, importa investigar se possui ou não autonomia como uma nova espécie tributária. O referencial para efetuar esse exame, em nosso sistema, é o texto da Constituição Federal, pois esta prevê a regra-matriz possível do tributo, indicando o arquétipo, o perfil constitucional, a estrutura possível das espécies tributárias.

Interpretando-se os arts. 145, 148, 149 e 167, IV da atual Constituição Federal, infere-se que os empréstimos compulsórios apresentam cinco traços característicos[84]: (i) finalidade qualificada no plano constitucional; (ii) afetação da receita à finalidade que justifica a criação do tributo; (iii) restituibilidade do tributo; (iv) ausência de indicação, em sede constitucional, da materialidade possível da exação; (v) previsão pelo texto constitucional dos motivos que justificam a criação do tributo.

Com base neste modelo constitucional não é possível afirmar, com o devido

respeito aos que defendem a posição contrária,[85] que o empréstimo compulsório apresenta a natureza de imposto, taxa ou de contribuição de melhoria. De imposto não se trata, pois esta figura, salvo algumas exceções, não tem a finalidade qualificada em sede constitucional, sendo vedada a vinculação de receitas em relação a essa espécie tributária (CF, art. 167, IV). De igual modo, não apresenta a natureza de taxa, pois não tem como materialidade a existência de uma atuação estatal. Ademais, as taxas também não apresentam o traço da finalidade indicada no plano constitucional. Por fim, os pressupostos constitucionais do empréstimo compulsório não se relacionam à materialidade possível da contribuição de melhoria (art. 145, III). Acresça-se, também, que este tributo foi qualificado pela Constituição Federal pela materialidade, e não pela finalidade, como a figura em estudo. Por esses motivos, fazemos coro aos que defendem que o empréstimo compulsório, de fato, é uma quarta espécie tributária, em face do modelo atualmente gizado pela Carta Magna.[86]

Examinando-se o perfil constitucional do tributo (CF, art. 148), observa-se que a Carta previu duas modalidades de empréstimos compulsórios. A primeira, regulada pelo art. 148, I, tem como finalidade "atender a despesas extraordinárias". Não basta, contudo, a presença deste objetivo para que o tributo possa ser criado. É necessária, também, a existência de uma situação fática, um motivo de fato: calamidade pública, guerra externa ou sua iminência. Já na segunda, o objetivo financeiro do tributo é arrecadar receitas para a realização de "investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional".

Em ambos os casos, a materialidade possível do tributo deverá estar compreendida no âmbito da competência impositiva da União (CF, art. 153), pois as competências dos demais entes federados, por lhes serem privativas, não podem ser invadidas.[87]

Com base na análise desse modelo constitucional dos empréstimos compulsórios, dúvidas inexistem de que se trata de um tributo que se fundamenta na existência de gastos extraordinários pela União, decorrentes de determinadas situações fáticas.

Sendo assim, não se pode negar que a função principal do tributo em pauta, de acordo com o seu modelo constitucional, é a arrecadação de receitas para atender o

custeio de despesas extraordinárias. Vale dizer, o tributo apresenta como função principal a fiscal. Porém, isso não obsta a sua utilização com o fim indutor.

Inclusive, ao regulamentar o instituto, o Código Tributário Nacional previu (art. 15, III) uma hipótese clara de fim extrafiscal: absorção temporária de poder aquisitivo. Escrevendo à época da vigência da Carta de 1969, Aliomar Baleeiro defendia que esse dispositivo tinha o caráter "puramente extrafiscal" sendo a única hipótese admitida do uso do tributo com finalidade indutora.[88]

Esse dispositivo não foi recepcionado pela Carta atual, porque não se adequa aos pressupostos materiais estabelecidos pelo art. 148.[89] Contudo, isso não importa em negar a possibilidade de uso do tributo com a finalidade de induzir a prática de comportamentos.

Indubitavelmente, benefícios fiscais extrafiscais poderão ser previstos pela norma instituidora da exação. Porém, a conformação do tributo com o perfil de indutor encontrará obstáculos, uma vez que as finalidades constitucionais – que têm função fiscal – devem ser observadas. Por tal razão, parece-nos que esse tributo só poderá ter caráter indutor quando utilizado para fins de interferência na ordem econômica, pois as suas finalidades constitucionais são compatíveis apenas com essa zona de atuação. No plano da ordem social, não há adequação da figura com as finalidades admitidas pela Constituição. Assim, tais restrições não impedem, ao nosso sentir, a utilização da figura com o propósito de estimular a realização de condutas, no entanto, em tais casos a indução será uma função acessória, pois o modelo constitucional não permite que seja esta a principal função do tributo.

Em conclusão, pode-se afirmar que os empréstimos compulsórios poderão ser utilizados, com restrições, no âmbito da extrafiscalidade indutora.

6 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

As contribuições "especiais" constituem as figuras previstas atualmente em nossa Constituição Federal nos arts. 149, 177, § 4.º, 195, 212, § 5.º, 239 e 240. Interpretando-se tais dispositivos, não há dificuldades para se perceber que a Carta previu modalidades distintas de contribuições, denominando-as de contribuições

sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Em outros termos, houve a designação das espécies, porém, não do gênero, que preferimos chamar, por apego às origens do instituto, de contribuições "especiais". Com isso, evita-se o uso inadequado do gênero como "contribuições sociais",[90] pois estas, em verdade, representam uma espécie, uma modalidade, e não o gênero.

Sempre existiu no plano doutrinário e jurisprudencial uma discussão acerca da natureza jurídica dessa figura. No período de vigência da Carta de 1969, por exemplo, o debate sobre o assunto foi enorme. Com a promulgação da Constituição de 1988, nova polêmica surgiu, envolvendo a definição da natureza das contribuições especiais. Sobre o tema, a maioria esmagadora da doutrina[91] entendia, àquela época, que a inserção da regulamentação desse tipo de prestação no capítulo I do Título VI do Texto Magno – que versa sobre o sistema tributário nacional – era suficiente para se identificar a natureza tributária das contribuições especiais. O debate chegou finalmente ao Supremo Tribunal Federal, que, ao julgar o Recurso Extraordinário 146.733,[92] posicionou-se em favor da tese da natureza tributária do instituto, colocando, assim, uma pá de cal sobre o assunto.

Essa espécie tributária ganhou, atualmente, no texto constitucional em vigor, um perfil próprio, no qual é possível se identificar os seguintes traços essenciais: (a) indicação da finalidade que justifica a criação do tributo no plano constitucional; e (b) afetação da receita da arrecadação do tributo à finalidade que motivou a sua criação.

A previsão constitucional da finalidade do tributo é extraída a partir de uma interpretação do dispositivo contido no art. 149 do Texto, segundo o qual a exação pode ser criada "como instrumento" da atuação da União "nas respectivas áreas", quais sejam: ordem social, intervenção no domínio econômico e interesse das categorias profissionais ou econômicas. Instrumentar a atuação significa, primeiro, servir como fonte de custeio da atividade realizada pela União em tais áreas, seja prestando serviços públicos, seja executando atividade econômica. Vale dizer, a figura foi criada como uma fonte de financiamento de determinadas atividades da União. Contudo, é possível, também, que o tributo sirva como o próprio instrumento

de atuação desse ente federado no campo econômico e social, ou seja, que seja usado para induzir a prática de comportamentos, como será adiante examinado. Logo, numa primeira aproximação, é possível admitir duas funções para as contribuições especiais: fiscal e extrafiscal. Em qualquer situação, não se pode esquecer que a finalidade, o objetivo do tributo foi regulado, expressa ou implicitamente no patamar constitucional, o que não ocorreu com os impostos, por exemplo. Este é o primeiro traço que caracteriza as contribuições especiais.

Por uma interpretação do art. 149, bem como por força da vedação veiculada pelo art. 167, IV da Carta – que proíbe, salvo algumas exceções, a "vinculação de receita de impostos a órgãos, fundo ou despesa" –, identifica-se o segundo traço característico das contribuições: a afetação da receita à finalidade do tributo. Como as contribuições especiais são instituídas como fonte de custeio da atuação da União em determinadas áreas, especificamente delimitadas em sede constitucional, as receitas oriundas da cobrança do tributo deverão necessariamente ser destinadas para tais órbitas (social ou econômica).[93]

Embora as contribuições especiais sejam tributos qualificados no plano constitucional pela finalidade, vale reafirmar, alguns tipos de contribuições especiais apresentam a materialidade implicitamente indicada na Constituição Federal. É o que ocorre, por exemplo, com algumas contribuições para a seguridade social (CF, art. 195, I), em relação às quais a Carta indicou as bases de cálculo possíveis, prevendo, pois, implicitamente, os pressupostos de fato, pois a base é uma medida deste, uma forma de mensuração da materialidade do tributo.

Por fim, é possível, também, que a receita do tributo seja vinculada a um Fundo Público, que corresponde a uma separação de receita financeira para uma determinada finalidade. Os Fundos são constituídos por um conjunto de receitas financeiras relacionadas a um mesmo destino. Como exemplos de tributos nos quais se identifica a presença dessa característica acidental, pode-se mencionar as contribuições para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações – FUST (Lei 9.472/1997) – e para o Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações – FUNTTEL (Lei 10.052/2000).

Com base nesse modelo constitucional, verifica-se que há vários tipos de contribuições especiais, que podem ser separadas da seguinte forma: (a) contribuições sociais; (b) contribuições de intervenção no domínio econômico; (c) contribuições profissionais; (d) contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.[94] As primeiras visam a arrecadar receitas para custear um leque de direitos sociais, prestações materiais ou atividades desenvolvidas pela União no plano da ordem social. São elas: contribuições para a seguridade social (art. 195), salário-educação (art. 212, § 5.º), contribuição para o PIS (art. 239), contribuições para o sistema "S" (art. 240), contribuição para o FGTS (art. 7.º, III). Já as contribuições de intervenção objetivam arrecadar receitas para o custeio da atividade interventiva ou funcionar como o próprio instrumento de intervenção. As contribuições profissionais também têm como principal finalidade o custeio das atividades desempenhadas pelas entidades sindicais ou conselhos de fiscalização profissional, podendo, por isso, ser separadas em contribuições sindicais ou corporativas. Por fim, a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública busca financiar a prestação de um serviço público realizado pelo Município ou pelo Distrito Federal.

Gizado, numa síntese bastante apertada, o modelo constitucional das contribuições profissionais no ordenamento pátrio, importa investigar a possibilidade de utilização do tributo com a finalidade indutora. À primeira vista, pode parecer que tal uso não é autorizado pela Constituição, na medida em que esta colocou o tributo como fonte de custeio da atuação da União nas órbitas da ordem econômica e social, vale reafirmar, ou como forma de financiar a prestação de um serviço público pelos Municípios ou Distrito Federal. É evidente, destarte, que o tributo tem nítida função fiscal, pois busca arrecadar receitas para o custeio de atividades de caráter público.

Todavia, em um tipo de contribuição especial, a interventiva, o direcionamento pode aparecer como principal finalidade do tributo, o que ocorrerá quando a exação tiver o caráter de instrumento de uma atuação indireta da União no domínio econômico. Nestas situações, é indubitável que o que prevalecerá será a função de estimular a prática de comportamentos, e não o financiamento de atividades do Poder Público. Essa possibilidade de uso das contribuições interventivas como o próprio instrumento da intervenção tem sido há muito tempo discutida em nossa doutrina, que,

de forma majoritária, recusava esse papel para a figura.[95] Em 2001, foi promulgada a Emenda Constitucional 33, inserindo o § 4.º no art. 177 da Carta e autorizando a criação de um tipo de contribuição interventiva cujo modelo gizado em tal ato normativo permite a utilização do tributo com a finalidade extrafiscal, acessória, porque admite a modificação do valor da exação por ato do Poder Público (art. 177, § 4.º, I, *b*) – o que representa uma aparente exceção à regra da legalidade constitucional –, presente entre nós em vários impostos extrafiscais, apresentando, ainda, como um dos destinos possíveis da receita o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo (art. 1.774, § 4.º, II, *a*). No mesmo ano o tributo foi instituído pela Lei 10.336/2001 e atualmente tem sido utilizado pela União para evitar o aumento do preço de combustível derivado de petróleo da seguinte forma: quando ocorre aumento do valor do barril de petróleo no mercado mundial, por meio de decreto é reduzida a alíquota dessa contribuição, compensando-se, portanto, o aumento e evitando que este seja repassado para o consumidor, o que poderia provocar inflação. Tem-se, assim, um claro exemplo de uso do tributo com finalidade de estimular a prática de comportamento.

É possível, ainda, que em outras modalidades de contribuição especial o direcionamento de comportamentos apareça como uma função acessória do tributo, visto que a principal é a arrecadatória. Nada obsta, por exemplo, que as contribuições corporativas sejam graduadas de acordo com o tempo de atividade do profissional, como uma forma de não provocar um ônus muito acentuado para os profissionais recém-ingressos no mercado de trabalho, estimulando, assim, o desenvolvimento destes na carreira escolhida.

De igual modo, pode a União conceder isenções de caráter extrafiscal para qualquer dos tipos de contribuição especial. Assim, isenções de contribuições previdenciárias podem alcançar determinada categoria de trabalhadores, para incentivar o desenvolvimento da atividade produtiva por estes desempenhada. Os Municípios também poderão outorgar isenções da contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública para os imóveis de propriedade da população de baixa renda, permitindo que a extrafiscalidade indutora apareça como uma função acessória.

Por tais motivos, é possível afirmar que a regulação de comportamentos é plenamente compatível com o tipo de tributo em estudo, podendo apresentar tanto a função principal como a acessória.

Seria possível, ainda, a criação de uma contribuição especial geral com finalidade principal direcionadora? A possibilidade de instituição pela União de outras contribuições para perseguir fins não previstos expressamente pela Constituição tem sido objeto de debate doutrinário. De um lado, alguns autores rechaçam essa possibilidade, alegando que a admissão do entendimento contrário importaria em burla aos arts. 154, I e 195, § 4.º, que versam sobre competência impositiva residual.[96] Defende-se, em outros termos, que as hipóteses de criação de tributo não previsto expressamente pelo texto constitucional se limitam à autorização de exercício de competência impositiva residual, a qual se submete a determinados pressupostos formais e materiais, que seriam violados, caso se admitisse a instituição do tributo em outras situações. De outro lado, determinado segmento doutrinário defende que a possibilidade de criação de contribuições sociais "gerais" decorre da previsão constitucional de uma série de finalidades, para as quais o constituinte não poderia avaliar antecipadamente a necessidade de criação do tributo para o seu atendimento.[97] A questão foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Medida Cautelar relativa à Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.556, que versava sobre a constitucionalidade da Lei Complementar 110/2001. A Corte admitiu naquele julgado que a lei havia criado uma "contribuição social geral", compatível com a Constituição Federal.[98] O Ministro Relator, Moreira Alves, sustentou em seu voto que no texto constitucional há contribuições sociais gerais que não são aquelas tipificadas na Carta, porém, decorrem da previsão contida no art. 149, porque se assim não fosse, essa regra de competência não teria sentido.[99]

Ao nosso sentir, de fato inexiste vedação constitucional expressa ou implícita à criação pela União Federal de contribuição social para atender alguma finalidade constitucional, em relação à qual não foi previsto como fonte de custeio esse tributo. Como essa exação, por força de previsão contida no art. 149 da CF, serve para instrumentar a atuação da União em três áreas (social, intervenção e interesse de categoria profissional), essa possibilidade admite que possa financiar a atividade do

ente público para cumprir algum fim constitucional, sobre o qual a Carta foi omissa acerca dessa fonte de financiamento. Não seria possível que o constituinte tivesse que indicar para cada finalidade as fontes de custeio, porque estas podem ser mutáveis com o decorrer do tempo. Ademais, se assim o fizesse, poderia gerar grandes dificuldades para a elaboração do orçamento, pois seria muito reduzida a margem de atuação do legislador na produção de todas as leis orçamentárias, previstas pelo art. 165. Além disso, os modos de cumprimento dos fins constitucionais são diversificados, não se podendo exigir do constituinte que regulasse os meios de atingimento desses. À medida que a Constituição indicou o fim, cabe ao seu aplicador encontrar o meio possível à realização da finalidade, que deve obedecer aos critérios ditados pela proporcionalidade (adequação, necessidade de proporcionalidade em sentido estrito). Por tais razões, nada obsta que para atender algum objetivo constitucional (ex.: art. 215) a União institua uma contribuição social para custear a respectiva atuação.

Obviamente que essa contribuição social geral poderá ter função regulatória, seja ela principal ou acessória. Isso porque não há impedimento constitucional, nas situações em que a Carta estabeleceu algum fim para ser promovido pelo Poder Público, a que a União escolha o instrumento como meio de alcance da finalidade, seja como uma atuação indireta que busca estimular a prática de comportamentos pelo particular (fim extrafiscal indutor) ou como fonte de custeio das despesas realizadas para realizar o objetivo (finalidade fiscal).

Infere-se do exposto, portanto, que a contribuição especial, inclusive a social geral, também é compatível com a elaboração de norma tributária direcionadora.

1 Tais limites não se confundem com os limites externos, que decorrem do sistema constitucional tributário.

2 Alfredo Augusto Becker, *Teoria geral do direito tributário*, p. 380-381.

3 Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de legislação tributária*, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 163-165.

4 Luciano Amaro, *Direito tributário brasileiro*, 12. ed., São Paulo, Saraiva, 2006, p. 81.

5 Hugo de Brito Machado, *Curso de direito tributário*, 32. ed., São Paulo, Malheiros, 2011, p. 64-66.

6 Cf. Paulo de Barros Carvalho (*Curso de direito tributário*, p. 27-46), Geraldo Ataliba (*Hipótese de incidência tributária*, 3. ed., p. 119-123) e Roque Antonio Carrazza (*Curso de direito constitucional tributário*, p. 435-525).

7 Luciano Amaro, op. cit., p. 81.

8 Calha bem aqui a lição de Geraldo Ataliba: "o próprio sistema constitucional adota uma classificação dos tributos e faz derivarem consequências do discernimento que estabelece entre as espécies e subespécies tributárias. Isto é: o texto constitucional consagra uma determinada classificação e atribui regimes jurídicos diferentes a serem aplicados às espécies tributárias. No próprio texto constitucional estão princípios e regras diferentes, e peculiares, aplicáveis com exclusividade – e relevantes efeitos – às diversas espécies e subespécies de tributos" (*Hipótese de incidência tributária*, 3. ed., p. 114.)

9 Com acerto assevera, a propósito, Luciano Amaro: "a questão está em saber se o critério eleito é suficiente para que se apreendam os *diferentes regimes jurídicos* a que cada grupo de figuras está submetido pelo ordenamento jurídico" (op. cit., p. 69, grifos do autor).

10 Cf. por todos, Márcio Severo Gomes Marques (*Classificação constitucional dos tributos*, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 143-215). No mesmo sentido: Eurico de Santi (As classificações no sistema tributário brasileiro, in: VV.AA.,*Justiça tributária*, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 125-147).

11 Em sentido contrário, conferir Ricardo Lobo Torres (O conceito constitucional de tributo, in: Heleno Torres [Coord.], *Teoria geral da obrigação tributária*: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges, São Paulo

Malheiros, 2005, p. 559-593).

12 Tradução livre. No original: „§ 3, (1) Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen zur Erzielung von Einahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Ezielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein".

13 Nesse sentido: Tipke/Lang, *Steuerrecht*, 18. ed., p. 47-48; Dieter Birk, *Steuerrecht*, 12. ed., p. 32-33; Stefan Homburg, *Allgemeine Steuerlehre*, 5. ed., München, Valen, 2007, p. 1; Hans Jarass, *Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz*, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1999, p. 6-9.

14 Nichtsteuerliche Abgaben, in: Josef Isensee; Paul Kirchhof (Ed.),*Handbuch des Staatsrechts*, 3. ed., Heidelberg, Müller, 2007, v. V, p. 1.106.

15 *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*, Heidelberg, C.F. Müller, 1999, p. 258.

16 Juan Martín Queralt; Carmelo Lozano Serrano; Francisco Poveda Blanco, *Derecho tributario*, 4. ed., Pamplona, Aranzadi, 1999, p. 32-35.

17 Op. cit., p. 34.

18 Ferrero Lapatza faz, contudo, uma observação, esclarecendo que a palavra "contraprestación" não pode ter, nesse domínio, o mesmo significado que possui no âmbito do direito privado. A contraprestação a que se refere o art. 26, para o autor, reflete o fato de que nos impostos o valor a pagar não guarda, nem se exige que guarde, nenhuma relação com algum benefício derivado de uma atividade estatal para o contribuinte (*Curso de derecho financeiro español*, 22. ed., Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 2000, v. I, p. 192).

19 Op. cit., p. 192-193.

20 *Direito fiscal*, 6. ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 11. Conceito semelhante é adotado por João Ricardo Catarino: "em termos precisos, o *imposto* pode ser definido como uma prestação patrimonial, definitiva, unilateral ou sem contraprestação, estabelecida por lei ou coactiva, a favor de entidades que exerçam tarefas ou funções públicas e para satisfação de fins públicos, que não constitui sanção pela prática de actos ilícitos" (*Princípios de finanças públicas*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 226). Para Sérgio Vasquez, "o imposto constitui uma prestação pecuniária, coativa e unilateral exigida por uma entidade de direito público com o propósito da angariação de receita" (*Manual de direito fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 214).

21 *Istituzioni di diritto tributario*, 8. ed., Torino, Utet, 2003, v. I, p. 7.

22 *Diritto tributario*, 7. ed., Milano, Giuffrè, 2000, p. 42.

23 *Diritto tributario*, 2. ed., Torino, Utet, 1998, p. 48.

24 Há quem defenda outro posicionamento, como é o caso, por exemplo, de Gaspare Falsitta, que sustenta que o imposto se diferencia das outras espécies tributárias pela sua função típica: atuar o concurso das despesas públicas. Nesse entendimento, trata-se de uma obrigação de repartir o ônus público entre os cidadãos (*Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, Cedam, 2003, p. 8-9).

25 *Steuerzweck und Steuerbegriff*, München, Beck, 1976, p. 25. O autor assinala, *in verbis*: „Die Lehre von den steuerlichen Nebenzwecken ist der Versuch einer vermittelnden Theorie: Sie will einerseits mit der klaren Azentuierung des Ertragszwecks an der fiskalischen Steuerdoktrin des Liberalismus entscheidend festhalten; sie unternimmt es andererseits, ausserfiskalische Stuerzwecke nicht von vornherein als der Steuer ‚wesen'- und begriffsfremd abzuweisen, sondern sie in den fiskalischen Steuerbegriff durch eine Stufenordnung der Zwecke zu integrieren. In Wirklichkeit führt sie aber nur zu einem *praktischen Kompromiss* fiskalischer und ausserfiskalischer Steuerzwecke" (op. cit., p. 25, grifos do autor).

26 Cf. Wolfgang Knies, op. cit., p. 28-29.

27 Em interessante estudo sobre o assunto, Edvaldo Brito observa que a Carta de 182 não dispôs sobre tributos locais e provinciais, sendo as espécies tributárias as mesmas cobradas no período anterior à independência (A tributação no Império, *Revista dos Mestrandos em Direito Econômico da UFBA*, n. 4, Salvador, p. 76, 1995).

28 Antes da edição do Decreto-lei 1.804, narra Bernardo Ribeiro de Moraes que vários tributos eram exigidos sob a denominação de taxas, embora não tivessem essa natureza (*Doutrina e prática das taxas*, 2. ed. São Paulo, Quartier Latin 2007, p. 25).

29 Cf. Bernardo Ribeiro de Moraes, op. cit., p. 25-26.

30 Op. cit., p. 27.

31 É o que sustentava, por exemplo, Rubens Gomes de Sousa, que, ao comentar o conceito previsto no Decreto-lei 2.416, afirmava: "o conceito do Dec.-lei n. 2.416 é criticável por ser amplo demais, abrangendo, se for entendido ao pé da letra, *os impostos com destinação determinada*, que, como vimos, são na realidade

impostos e não taxas" (*Compêndio de legislação tributária*, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 165). Aliomar Baleeiro também sustentava que a definição do Decreto-lei 2.416, de 1940, era equivocada (*Uma introdução à ciência das finanças*, 15. ed., p. 246).

32 Cf. Bernardo Ribeiro de Moraes, op. cit., p. 35.

33 *Direito tributário*, p. 76-77.

34 Com acerto, afirma, a propósito, Bernardo Ribeiro de Moraes que "embora o fato gerador da taxa seja uma situação ligada a determinada atividade estatal dirigida ao contribuinte, o certo é que o tributo será devido independentemente de tal atividade trazer ou não um benefício ou uma vantagem" (op. cit., p. 107). No mesmo sentido opina Rubens Gomes de Sousa: "a segunda conclusão errônea a ser evitada é a de que o montante da taxa deva ser proporcional à vantagem individual auferida pelo indivíduo com a prestação do serviço ou o desempenho da atividade pelo Estado. Com efeito, se fosse assim, a taxa teria um aspecto de prestação contratual, calculada em função de uma equivalência de vantagens, o que, como já dissemos, é incompatível com o próprio conceito de tributo. Além disso, como também já dissemos, não se trata de proporcionar vantagens ou benefícios ao indivíduo, mas à coletividade" (op. cit., p. 167).

35 Alfredo Augusto Becker, *Teoria geral do direito tributário*, 3. ed., São Paulo, Lejus, 1998, p. 383; Aires Barreto, *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*, 2. ed., São Paulo, Max Limonad, 1998, p. 90; Bernardo Ribeiro de Moraes, op. cit., p. 126.

36 Neste ponto, concordamos com Bernardo Ribeiro de Moraes, quando afirma que a solução para o problema do cálculo da taxa é bastante dificultosa (op. cit., p. 225).

37 A diferença básica entre os ordenamentos brasileiro e germânico é que este admite a existência de taxas de uso (*Benutzgebühren*), o que não ocorre em nosso sistema, por falta de previsão constitucional (CF, art. 145, II).

38 *Gebuhrenrecht und Grundgesetz*, München, Beck, 1973, p. 303.

39 Op. cit., p. 303-304.

40 Idem, p. 305.

41 Idem, p. 306.

42 Die lenkende Gebühr, *AöR*, n. 97, p. 232-275.

[43] Dieter Birk também se manifesta a favor da possibilidade da criação de taxas indutoras (*Steuerrecht*, 12. ed., Heidelberg, C.F. Muller, 2009, p. 35).

[44] Op. cit., p. 246.

[45] Op. cit., p. 252-253.

[46] Idem, p. 256.

[47] Op. cit., p. 237.

[48] *Uma introdução à ciência das finanças*, 15. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 246.

[49] Edvaldo Brito pontua que não há uma equivalência econômica entre a prestação da Administração Pública e o tributo, tratando-se, em verdade, de uma equivalência jurídica. Por isso, para ele, dificilmente haverá uma equivalência matemática precisa entre prestação e contraprestação (*Direito tributário*, p. 104-105).

[50] *Direito constitucional tributário e "due process of law",* 2. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1986, p. 63.

[51] STF, RE 1.077, Pleno, rel. Min. Moreira Alves, *DJ* 28.09.1984.

[52] Cf. Bilac Pinto, *Contribuição de melhoria*, Rio de Janeiro, Forense, 1938, p. 14-15.

[53] Op. cit., p. 20.

[54] Cf. Bilac Pinto, op. cit., p. 22-23.

[55] Cf. Bilac Pinto, op. cit., p. 26-27.

[56] Nesse sentido: Bilac Pinto, op. cit., p. 10 e Aliomar Baleeiro, *Uma introdução à ciência das finanças,* 15. ed., Rio de Janeiro Forense, 1998, p. 259.

[57] Cf. Bilac Pinto, op. cit., p. 59.

[58] Op. cit., p. 59-60.

[59] Cf. Bilac Pinto, op. cit., p. 60.

[60] Cf. Bilac Pinto, op. cit., p. 64-78.

[61] Op. cit., p. 86.

[62] Ao analisar esse dispositivo, Bilac Pinto entende que consagra o instituto do *special assessment*, todavia, a proposta inicial surgida na Assembleia Constituinte, para o autor, consagrava institutos diversos, de origem inglesa, que acabaram sendo substituídos até se chegar à redação final (op. cit., p. 113).

63 O art. 30, I da Constituição de 1946 conferiu competência à União, aos Estados e aos Municípios para cobrar a contribuição de melhoria, "quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas". O parágrafo único desse dispositivo previu um limite ao montante do tributo: "A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado".

64 O dispositivo estabelecia, porém, um limite total da arrecadação, prescrevendo qu "a lei fixará os critérios, os limites e a forma de cobrança da contribuição de melhoria a ser exigida sobre cada imóvel, sendo que o total da sua arrecadação não poderá exceder o custo da obra pública que lhe der causa".

65 O art. 18, II da Carta de 1969 conferia competência aos entes federados para instituir "contribuição de melhoria, arrecadada dos proprietários de imóveis beneficiados por obras públicas, que terá como limite total a despesa realizada".

66 STF, RE 116.147, 2.ª Turma, rel. Min. Célio Borja,*DJ* 08.05.1992; RE 115.863, 2.ª Turma, rel. Min. Célio Borja, *DJ* 08.05.1992; RE 116.148, 1.ª Turma, rel. Min. Octavio Gallotti, *DJ* 21.05.1993.

67 Roque Antonio Carrazza sustenta esse posicionamento, afirmando que, apesar do caráter lacônico da Constituição Federal, "sem a valorização dos imóveis circunvizinhos, seus proprietários não podem sofrer validamente este gravame" (*Curso de direito constitucional tributário*, 16. ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 471).

68 Examinando o assunto, Paulo de Barros Carvalho assevera que "a competência é posta em termos amplos e genéricos, bastando que a obra pública acarrete *melhoria* dos imóveis circundantes, mas é óbvio que à lei complementar mencionada no art. 146 caberá estabelecer de que modo, dentro de que limites e debaixo de que condições específicas a contribuição de melhoria poderá ser criada" (*Curso de direito tributário*, 17. ed., p. 41).

69 Para Roque Antonio Carrazza, o art. 81 do CTN não veicula norma geral sobre legislação tributária (op. cit., p. 476).

70 Op. cit., p. 184.

71 STF, RE 114.069, rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 30.09.1994.

72 Cf. STF, AI 694.836, 2.ª Turma, rel. Min. Ellen Gracie,*DJ* 24.11.2009; RE 140.779, rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 08.09.1995.

[73] A base de cálculo da contribuição de melhoria, no modelo atualmente regulado pelo CTN, é o valor do benefício auferido pelo proprietário do imóvel. Deve existir, portanto, uma proporcionalidade entre a vantagem individual experimentada pelo particular e o custo da obra. Essa equivalência parece permitir a utilização da técnica da progressividade para atingir uma finalidade extrafiscal.

[74] *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 665.

[75] Cf. Aliomar Baleeiro, op. cit., p. 665-667.

[76] O art. 18, § 3.º da Carta de 1969 estabelecia que "somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios".

[77] A previsão constitucional para a criação de empréstimos compulsórios em casos "excepcionais" (art. 18, § 3.º) e em casos "especiais" (art. 21, II) gerou àquela época uma interessante controvérsia doutrinária e jurisprudencial acerca da existência de duas modalidades de empréstimos forçados.

[78] Cf. Alfredo Augusto Becker, *Teoria geral do direito tributário*, 3. ed., p. 393-394

[79] Op. cit., p. 395-396.

[80] A doutrina majoritária defende esse posicionamento: Paulo de Barros Carvalho (*Curso de direito tributário*, 17. ed., p. 32.), Roque Antonio Carrazza (*Curso de direito constitucional tributário*, 16. ed., p. 478-479), Alfredo Augusto Becker (op. cit., p. 394), Aliomar Baleeiro (*Direito tributário brasileiro*, 11. ed., p. 184), e Misabel de Abreu Derzi (Notas de atualização, in: Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*, p. 185).

[81] STF, RMS 11.252, rel. Min. A. M. Villas Boas, *DJ* 10.06.1964.

[82] Em erudito voto proferido no julgamento do Recurso em Mandado de Segurança 11.252, concluiu o Min. Octavio Gallotti que "não se pode negar que o empréstimo compulsório é um *tributo*".

[83] STF, RE 64.419, rel. Min. Aliomar Baleeiro, *DJ* 03.12.1969; RE 70.204, rel. Min. Aliomar Baleeiro, *DJ* 28.04.1971.

[84] Relativos aos pressupostos materiais da exação.

[85] Roque Antonio Carrazza, op. cit., p. 487-488.

86 Luciano Amaro, op. cit., p. 86-88; Márcio Severo Gomes Marques, op. cit., p 224; Eurico de Santi, op. cit., p. 141-143.

87 Defende esse posicionamento, dentre outros, Roque Antonio Carrazza (op. cit., p. 488).

88 *Direito tributário brasileiro*, 11. ed., p. 185.

89 Conferir, nesse sentido, Misabel de Abreu Derzi (op. cit., p. 186).

90 Sobre o tema das contribuições, conferir Sylvio Santos Farias (*Aspectos da parafiscalidade*, Salvador, Progresso, 1955), Marco Aurélio Greco (*Contribuições* [uma figura "sui generis"], São Paulo, Dialética, 2000) e José Eduardo Soares de Melo (*Contribuições sociais no sistema tributário*, 2. ed., São Paulo, Malheiros, 2000).

91 Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, p. 33; Roque Antonio Carrazza, *Curso de direito constitucional tributário*, p. 320; José Eduardo Soares de Melo, op. cit., p. 72; e Misabel Derzi, *Contribuições*, p. 222.

92 STF, RE 146.733, rel. Min. Moreira Alves, *DJ* 06.11.1992.

93 As consequências jurídicas do desvio da receita do tributo são objeto de debate doutrinário e jurisprudencial, que não se relaciona diretamente com o tema do presente estudo, motivo pelo qual não merece uma análise aprofundada.

94 A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública, prevista pelo art. 149-A, representa uma modalidade de contribuição de competência dos Municípios e do Distrito Federal destinada ao financiamento da prestação de um serviço público. Embora o seu modelo seja, em alguns aspectos, diferente daquele previsto para as contribuições de competência da União, as características essenciais se fazem presentes.

95 Nesse sentido posiciona-se, dentre outros, Ricardo Mariz de Oliveira (Contribuições de intervenção no domínio econômico – concessionárias, permissionárias e autorizadas de energia elétrica – "aplicação" obrigatórias de recursos [Lei n. 9.991], in: Marco Aurélio Greco [Coord.], *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo, Dialética, 2000, p. 375-431). Em sentido contrário manifestam-se Gilberto de Ulhôa Canto (As contribuições especiais no direito brasileiro, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 31, p. 127-141, jan./mar. 1985) e Marco Aurélio Greco (Notas para uma sistematização da intervenção do Estado na ordem econômica, *Revista de Direito*

Público, São Paulo, n. 49/50, p. 272-283, jan./jun. 1979).

96 Ângela Mota Pacheco, As contribuições no sistema tributário brasileiro, in: Hugo de Brito Machado (Coord.),*As contribuições no sistema tributário brasileiro*, São Paulo, Dialética, 2003, p. 74-87.

97 Nesse sentido posiciona-se Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Contribuições sociais, in: Hugo de Brito Machado (Coord.),*As contribuições no sistema tributário brasileiro*, São Paulo, Dialética, 2003, p. 254.

98 STF, ADIN-MC 2.556, Pleno, rel. Min. Moreira Alves, *DJ* 08.08.2003.

99 STF, ADIN-MC 2.556, Pleno, rel. Min. Moreira Alves,*DJ* 08.08.2003, voto do relator.

1 CONCEITO SOBRE MEIO AMBIENTE

O estudo dos tributos ambientais requer, imprescindivelmente, o estabelecimento de um conceito sobre o "meio ambiente", pois, dependendo da extensão deste, o instrumento tributário poderá ser utilizado em maior ou menor escala, para realizar fins diferenciados. Se o tributo ambiental importa em uso de determinado instrumento para realizar certo fim, é imprescindível identificar, de forma bem delimitada, a área em que a tutela será objetivada, para que se possa investigar a possibilidade de elaboração de normas tributárias indutoras nesta órbita.

A matéria é objeto de controvérsias doutrinárias,[1] existindo sobre o assunto basicamente dois grupos de teorias: restritivas e ampliativas. A corrente restritiva limita o conceito de meio ambiente aos recursos naturais de uso comum (o ar atmosférico, as águas, o mar, o solo, o subsolo, os elementos da biosfera, a flora e a fauna). Já as concepções ampliativas sustentam que a expressão atinge, também, o meio ambiente artificial, cultural e do trabalho. Em outros termos, tais concepções defendem que se trata de um conjunto que alcança os elementos naturais e os produzidos pelo homem. José Afonso da Silva adere a essa corrente, asseverando que o meio ambiente é "a interação do conjunto de elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas".[2] Mesmo posicionamento é perfilhado por Cristiane Derani ao afirmar que "meio ambiente deixa-se conceituar como um espaço onde se encontram os recursos naturais, inclusive aqueles já reproduzidos (transformados) ou degenerados (poluídos), como no caso do meio ambiente urbano".[3]

O ordenamento brasileiro traçou o seguinte conceito sobre meio ambiente, previsto pelo art. 3.º, I da Lei 6.938/1981: "o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas". Esse conceito jurídico-positivo adere, portanto, à concepção restritiva, contudo, restou superado pela regulamentação dada à matéria pela Constituição Federal de 1988, consoante será adiante analisado. Sobre o assunto

o Supremo Tribunal Federal já se posicionou, afirmando que a defesa do meio ambiente "traduz conceito amplo e abrangente das noções de meio ambiente natural, de meio ambiente cultural, de meio ambiente artificial (espaço urbano) e de meio ambiente laboral".[4]

Quando se examina o uso do tributo como instrumento de proteção ambiental, todavia, o conceito amplo sobre o meio ambiente é inadequado, pois ele não possibilita identificar as específicas atividades estatais que devem ser realizadas para a proteção ambiental. Ademais, as responsabilidades concretas e as obrigações pela tutela ambiental não podem ser deduzidas dessa extensa definição.[5] Caso se admitisse esse sentido da expressão, nesta poderiam ser incluídos quase todos os tributos, pois mantêm alguma relação com algum tipo de meio ambiente. Assim sendo, seria difícil traçar o próprio conceito de tributo ambiental. Cabe observar que o sistema jurídico já prevê vários tributos relacionados ao meio ambiente cultural, artificial e do trabalho, que jamais foram qualificados como ambientais. Por fim, caso fosse possível admitir um conceito tão amplo, seria aberto um leque grande e perigoso para que o Poder Público, sob o pretexto de proteção do meio ambiente, pudesse criar uma série de exações com finalidades diversas, desvirtuando, desse modo, o objetivo visado com a exigência dos tributos ambientais.

Por conseguinte, falar em tributação ambiental significa reduzir o uso do tributo para a proteção da natureza. Vale dizer, a tributação em pauta importa em utilizar o tributo para a realização de uma tutela jurídica sobre os elementos naturais, e não sobre os construídos pelo homem, que compõem o que se denomina de meio ambiente artificial, cultural e do trabalho.[6]

Gizado o conceito sobre o meio ambiente e estabelecido o sentido adequado à tributação ambiental, cabe analisar, então, o tratamento constitucional que tem sido dado à matéria nas Constituições europeias e nas brasileiras, pretéritas e atual.

2 TUTELA CONSTITUCIONAL DO MEIO AMBIENTE

O meio ambiente não representou um tema objeto de regulamentação constitucional até o final dos anos 1960. O contexto econômico e social do período

posterior à Segunda Guerra Mundial explica a existência de uma preocupação das Cartas elaboradas nessa época com o desenvolvimento econômico. O importante era estabelecer condições para que fosse assegurada uma reconstrução, notadamente nos países diretamente atingidos com o conflito bélico.

No ano de 1975, aparece a primeira Constituição que se dedicou à matéria, a da Grécia, cujo art. 24 prescreveu o seguinte: "Constitui obrigação do Estado a proteçãc do meio ambiente natural e cultural. O Estado estará obrigado a adotar medidas especiais, preventivas e repressivas, com vistas à conservação daquele. A lei regulará as formas de proteção dos bosques e espaços arborizados em geral [...]".

Posteriormente, em 1976, foi promulgada a Carta portuguesa, que caminhou na mesma direção, regulando amplamente a matéria no art. 66. O inciso 1 deste dispositivo estabeleceu que "todos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender".[7] No inciso 2 previu-se uma série de tarefas a serem desenvolvidas pelo Estado no cumprimento desse dever. Destarte, o texto português atribuiu ao meio ambiente uma dupla dimensão, como sustentam J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, pois conferiu direitos a seren realizados e um dever de defesa do ambiente.[8]

A Constituição da Espanha de 1978 adotou uma regulamentação muito semelhante à portuguesa, em seu art. 45, dispondo no inciso 1 que "todos têm direito a desfrutar de um meio ambiente adequado ao desenvolvimento da pessoa, assim como o dever de o conservar". De outro lado, os demais dispositivos versaram sobre as tarefas dos Poderes Públicos e as medidas que poderão ser adotadas em caso de violação à proteção constitucional.[9] Com base em tais enunciados constitucionais, a doutrina espanhola entende que existe um direito-dever de tutela do meio ambiente, bem jurídico constitucional.[10]

Na Alemanha, a *Grundgesetz* não fazia qualquer alusão ao meio ambiente. No entanto, em 1994, uma modificação constitucional inseriu o art. 20a na Carta, estabelecendo que "o Estado protegerá também, assumindo a responsabilidade ante as gerações vindouras, as condições naturais da vida e os animais no marco da ordem constitucional; mediante a atuação do Poder Legislativo e, dentro da lei e do Direito, dos Poderes Executivo e Judiciário".[11] Comentando esse dispositivo, defende Peter

Badura que o mandamento constitucional deu para o bem jurídico um peso considerável, de maneira que a realização ou autorização para a intervenção no caso concreto, em favor de outro bem ou finalidade, necessita ser justificada.[12]

Já na Itália, o art. 9.º da Carta de 1947 estabeleceu que "a República promove a paisagem e o patrimônio histórico e artístico da Nação". Inicialmente, não se entendia que esse dispositivo contemplava uma ampla proteção do meio ambiente, posto que se refere apenas a um dos elementos do meio ambiente natural e ao meio ambiente cultural. Todavia, posteriormente, graças a um processo de mutação constitucional, ocorrida por meio de interpretação, passou-se a admitir que o termo "paisagem" tem um significado mais amplo, contemplando a possibilidade de controle de qualquer intervenção realizada sobre aquela no território italiano.[13] Além disso, o art. 32 da Constituição, que versa sobre o direito à saúde, foi interpretado pela Corte de Cassação e pela Corte Constitucional no sentido de que não se refere apenas a um pressuposto da vida, e sim à manutenção de um meio ambiente saudável, que deverá ser tutelado por todos os particulares e pela Administração.[14]

No âmbito do direito comunitário europeu, quando as Comunidades Europeias foram criadas, no final da década de 1950, não lhes foram atribuídas quaisquer competências em matéria ambiental. No Tratado de Roma não havia qualquer referência expressa ao meio ambiente. O art. 2.º estabelecia que o aumento do nível de vida era uma das missões da Comunidade e o preâmbulo mencionava a melhoria das condições de vida e do trabalho dos povos.[15] Foi a partir dos anos 1960 que começaram a ser adotadas as primeiras medidas de política ambiental,[16] que despertaram dúvidas quanto ao seu fundamento jurídico. Alguns defendiam, então, que o art. 2.º do mencionado Tratado poderia servir como justificativa para as diretivas adotadas.[17]

Foi a Ato Único Europeu que, em 1987, atribuiu à Comunidade Europeia competências expressas em matéria ambiental (arts. 130R, 130S e 130T), reconhecendo no art. 130R, expressamente, o princípio do poluidor-pagador. Já em 1992, o Tratado de Maastricht – que criou uma nova organização internacional regional, a União Europeia – conservou como um dos critérios essenciais de proteção

ambiental o do poluidor-pagador, estabelecendo, também, como uma nova missão comunitária "o desenvolvimento sustentável e não inflacionista que respeite o ambiente".[18] Em 1997, o Tratado de Amsterdã consagrou como um dos objetivos comunitários o fomento de "alto nível de proteção e de melhora da qualidade do meio ambiente", mencionando, ainda, as possibilidades de adoção de medidas de proteção ambiental pelos Estados-membros. Ademais, o art. 130 R incorporou no direito comunitário alguns princípios fundamentais de direito ambiental, dentre os quais o do poluidor-pagador.[19] Em 2001, o Tratado de Nice manteve inalterada a política comunitária sobre o meio ambiente.[20] O tema do meio ambiente também mereceu grande preocupação do Tratado de Constituição da Europa, ora pendente de ratificação por alguns países.[21]

Postura diversa do direito comunitário europeu pode ser identificada no Mercado Comum do Sul (Mercosul), no qual a tutela do meio ambiente não tem sido objeto de maiores preocupações. O Tratado de Assunção, de 16 de março de 1991, não incluiu esse tema no grupo das diretrizes fundamentais da Comunidade, definidas em seu art. 1.º. A preservação do meio ambiente foi mencionada tão somente nos *considerandos* sobre a metodologia desse Tratado.[22] Já na Declaração de Canela, de 1992, subscrita pelos membros do Mercosul e pelo Chile, acentua-se que "as transações comerciais devem incluir os custos ambientais causados nas etapas produtivas sem transferi-los às gerações futuras".[23] Nesse mesmo ano, em reunião ocorrida em Las Leñas, Argentina, foram definidas metas a serem alcançadas, algumas das quais versam sobre temas ambientais. Naquela oportunidade constituiu-se um Subgrupo para tratar do Meio Ambiente, o qual foi estruturado em 1995. Nesse ano, aprovou-se a elaboração de um Protocolo Adicional de Meio Ambiente pelo mencionado Subgrupo,[24] que ainda não ocorreu.

Já no direito constitucional positivo brasileiro, evoluiu-se de uma ausência de regulamentação sobre a matéria para um amplo sistema de proteção. A Constituição de 1824 não apresentava nenhuma referência aos recursos naturais,[25] determinando em seu art. 169, que versava sobre as Câmaras Municipais, que "o exercício de suas funções municipais, formação das posturas policiais, aplicação de suas rendas e todas as suas particulares e úteis atribuições serão decretadas por uma Lei regulamentar". A

Lei 1 de 1.º de outubro de 1828 regulamentou tais competências, dentre as quais incluiu alguns temas relacionados ao meio ambiente, por exemplo, "plantação de árvores para preservação de seus limites".[26]

A Constituição de 1891 outorgou em seu art. 34, n. 29, competência legislativa à União para legislar sobre minas e terras de sua propriedade, contudo, esse dispositivo não estava relacionado com qualquer interesse em preservação ambiental. Com o advento da Carta de 1934 as competências federais foram ampliadas, conferindo-se à União faculdade para legislar sobre "bens de domínio federal, riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, água, energia hidrelétrica, florestas, caça e pesca e sua exploração" (art. 5.º, XIX,*j*). Essa ampliação de competência, como anota Paulo de Bessa Antunes, possibilitou a edição de uma legislação infraconstitucional preocupada com a proteção do meio ambiente, dentro de um contexto de conservação de recursos econômicos.[27] Dessa forma, foi elaborado o Código de Águas de 1934 e o antigo Código Florestal, datado do mesmo ano. Assim, observa-se que, muito embora a Carta em epígrafe não contivesse nenhuma referência expressa à tutela ambiental, o sistema de repartição de competências por ela instaurado possibilitou a elaboração de um conjunto de leis infraconstitucionais que acabaram buscando a preservação de recursos naturais.

Com a outorga da Carta de 1937 nenhuma modificação significativa, relacionada ao tema em estudo, foi implementada. O art. 16, XIV conferiu competência à União para legislar sobre "os bens do domínio federal, minas, metalurgia, energia hidráulica, águas, florestas, caça e pesca e sua exploração", mantendo, destarte, o modelo constitucional anterior.

De igual modo, a promulgação da Constituição de 1946 não modificou, de forma substancial, as competências da União nos temas relativos à infraestrutura, que repercutem na matéria ambiental. O art. 5.º, XV, *l* novamente conferiu à União competência para legislar sobre "riquezas do subsolo, mineração, metalurgia, águas, energia elétrica, florestas, caça e pesca".

Esse quadro foi bastante alterado com o advento do Texto de 1967, que outorgou competência à União (art. 8.º, XVII) para legislar sobre: (a) direito agrário; (b)

normas gerais de segurança e proteção da saúde; (c) águas e energia elétrica; (d) jazidas, minas e outros recursos minerais; (e) metalurgia; (f) florestas, caça e pesca; (g) regime dos portos e de navegação de cabotagem, fluvial e lacustre. Além disso, estabeleceu que competia ao ente central explorar, diretamente ou mediante autorização ou concessão "os serviços de instalações de energia elétrica de qualquer origem ou natureza" (art. 8.º, XV, *b*). A análise desses dispositivos revela que, embora novamente a preservação do meio ambiente não tivesse representado uma preocupação do texto constitucional, a outorga de competências à União acabou alcançando a regulação desta matéria, o que representou uma tutela indireta do meio ambiente natural.

Quando veio a lume a Emenda 1, de 17 de outubro de 1969, ocorreu apenas uma pequena modificação no que se refere às competências legislativas da União em relação à energia, que foi subdividida em elétrica, térmica, nuclear ou de qualquer natureza (art. 8.º, XVII,*i*). Além disso, o art. 172, integrante da ordem econômica, estabeleceu que "a lei regulará, mediante levantamento ecológico, o aproveitamento agrícola de terras sujeitas a intempéries e calamidades. O mau uso da terra impedirá o proprietário de receber incentivos e auxílios do Governo". Aparece, então, pela primeira vez, uma referência em sede constitucional à "ecologia".

Esse contexto sofreu profundas modificações com a promulgação da Carta de 1988, a qual, além de conter um capítulo próprio para as questões ambientais (Título VIII, Capítulo VI), contém um leque grande de dispositivos relacionados, direta ou indiretamente, com esta matéria.[28] Assim, a matéria é mencionada expressamente no elenco dos direitos fundamentais (art. 5.º, XXIII, LXXIII); na indicação dos bens da União (arts. 20, III, IV, V, VI, VII, VIII, IX, X, XI, §§ 1.º e 2.º; 176); na repartição de competências entre os entes federados (arts. 21, XII,*b*, *f*; XIX, XXIII,*a*, *b* e *c*; XXV; 22, IV, XII, XXVI; 23, III, IV, VI, VII, VIII, IX e XI; 24, VI, VII e VIII); incentivos regionais (art. 43, § 2.º, IV e § 3.º); delimitação da competência exclusiva do Congresso Nacional (art. 49, XIV e XVI); da competência do conselho de Defesa Nacional (art. 91, § 1.º, III); como objeto de tutela pela via da ação civil pública (art. 129, III); como princípio da ordem econômica (art. 170, VI);[29] como critério a ser considerado na atuação indireta do Estado sobre a ordem econômica (art. 174, § 3.º);

como critério que compõe o conceito constitucional de função social da propriedade (art. 186, II); no âmbito da competência do sistema único de saúde (art. 200, VII e VIII) e na das terras dos índios (art. 231). Além disso, a Carta dedicou um capítulo (Capítulo II, Título VIII) à conceituação do espaço urbano (meio ambiente artificial) e uma regulamentação específica sobre o patrimônio cultural (art. 216), que compõe o meio ambiente cultural. Evidencia-se, destarte, que o meio ambiente perpassa praticamente quase toda a Carta Constitucional, o que releva a importância que foi dada a este tema no atual Texto.[30] É curioso notar, ainda, que os dispositivos que versam sobre tributação não contemplam qualquer alusão a esta matéria, o que não significa, entretanto, uma impossibilidade de uso do tributo para tutelar o meio ambiente, como será oportunamente estudado.

Dentre os dispositivos que se referem ao meio ambiente, os enunciados do art. 225 merecem uma análise especial, pois nestes residem o núcleo da tutela dispensada pela Carta ao tema em pauta.[31]

O art. 225 reza que "todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações".

O dispositivo deve ser interpretado em três partes, como sugere Cristiane Derani:[32] (a) outorga de um direito fundamental; (b) descrição dos deveres fundamentais do Estado e da coletividade; e (c) indicação de alguns instrumentos necessários à efetivação desse direito.

Indiscutivelmente, foi previsto pelo texto constitucional um direito fundamental,[33] situado fora do catálogo do art. 5.º, que, segundo a lição de Robert Alexy, pode ser qualificado como um "direito fundamental completo" (*Grundrecht als Ganzes*), pois é formado por um conjunto de posições jurídicas distintas.[34] Assim, compreende

> um direito a que o Estado se abstenha de determinadas intervenções no meio ambiente (direito de defesa), um direito a que o Estado proteja o titular do direito fundamental contra intervenções de terceiros que sejam lesivas ao meio ambiente (direito a proteção), um direito a que o Estado inclua o titular do

> direito fundamental nos procedimentos relevantes para o meio ambiente (direito a procedimentos) e um direito a que o próprio Estado tome medidas fáticas benéficas ao meio ambiente (direito a prestação fática).[35]

Logo, quando se fala em direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, não se está referindo a um direito específico, e sim a um leque, um conjunto de direitos subjetivos, de *status* constitucional, baseados na solidariedade, exigíveis por todos[36] perante o Estado.[37]

Esse grupo de direitos está imbricado, associado a um grupo de deveres fundamentais,[38] conexos com direitos fundamentais, expressos e implícitos, materiais e procedimentais, genéricos e específicos. Em outros termos, o direito em pauta compreende obrigações de não fazer (ex.: não poluir, não degradar) e de fazer (ex.: preservar), de conteúdos diversificados.[39] Por tais motivos, pode-se afirmar que o direito fundamental em estudo é um exemplo de direito-dever.[40]

Para efetivar esse direito completo, a Constituição Federal previu nos parágrafos do art. 225 alguns instrumentos voltados para a proteção ambiental, pois esta foi mencionada como um fim a ser alcançado.[41] Vale dizer, a Carta determinou o fim e escolheu alguns meios, o que não exclui a possibilidade de adoção de outros instrumentos. Esse conjunto de tarefas representa o instrumental conferido para o Estado efetivar um direito fundamental, no entanto, outras poderão ser por ele exercitadas, embora não estejam expressamente previstas pelo art. 225 do CF. Não se deve esquecer que esse dispositivo é o núcleo da tutela ambiental constitucional, que a este não se reduz. Ademais, uma série de atividades, compreendidas no âmbito do poder de polícia administrativa, também poderão ser exercitadas com o escopo de proteger o meio ambiente. Outrossim, algumas funções, reguladas em outros setores do texto constitucional, também poderão ser exercitadas para tutela ao meio ambiente, como, por exemplo, a exigência de tributos.

Desse modo, para realizar o direito fundamental mencionado no *caput* do art. 225, o Texto Magno estabeleceu as seguintes ações, ou seja, os caminhos a serem seguidos: (a) proteção e manutenção dos ecossistemas, visando à garantia da sua integridade (incisos I, II e III); (b) uso sustentável dos recursos naturais, a ser atingido

por meio de medidas que compatibilizem a exploração dos recursos naturais com formas de atuação mais racionais, evitando o efeito social da produção (incisos IV, V e VII e § 2.º); (c) medidas preventivas e compensatórias em face de práticas degradantes (§§ 2.º, 3.º e 6.º).[42] Isso significa que a preservação do meio ambiente pode ser perseguida pelo Estado por meio do exercício de diferentes funções (reguladora, preventiva, de incentivo etc.).

Vale observar, por fim, que a Carta qualificou o meio ambiente como um "bem de uso comum de povo", o que não significa romper com a separação entre os bens públicos e privados, muito menos alterar a classificação dos primeiros. Os bens jurídicos ambientais admitem titularidade de pessoa jurídica de direito público ou privado, em nosso ordenamento. A referência constitucional deve ser compreendida como uma vinculação de qualquer bem ambiental ao direito consagrado pelo art. 225, que impõe um dever de conservação, de zelo em relação ao meio ambiente. Vale dizer, o regime jurídico aplicável aos bens ambientais (público ou privado) é alterado, pois necessariamente o bem estará afetado. É o caso, por exemplo, da propriedade agrária, que implica a titularidade do solo. A Constituição Federal prescreveu em relação a essa a obrigação de observar a função social (art. 186), cujo conceito inclui a preservação ambiental. Deste modo, o direito de propriedade é modificado, porque vinculado a determinadas condições.

Por tais motivos, tais bens passam a ser qualificados como *bens de interesse público*, como defende José Afonso da Silva, que são aqueles "subordinados a um peculiar regime jurídico relativamente a seu gozo e disponibilidade e também a um particular regime de polícia, de intervenção e de tutela pública".[43]

Com base nessas premissas, extraídas a partir de uma análise do texto constitucional em vigor, faz-se mister examinar, então, os instrumentos conferidos ao Poder Público para efetivar o direito-dever constitucional.

3 INSTRUMENTOS DE PROTEÇÃO AMBIENTAL

Os instrumentos destinados à proteção ambiental são todos os mecanismos, regulados ou não pelo ordenamento jurídico, que se destinam a evitar a realização de

comportamentos não favoráveis, reprimir comportamentos nocivos ou estimular a prática de condutas benéficas ao meio ambiente, por meio do uso da coação, do convencimento, ou da persuasão. Todos perseguem o mesmo fim: a tutela ambiental. Eles podem ser divididos em duas classes: (a) instrumentos jurídicos; e (b) instrumentos econômicos.[44]

Os instrumentos jurídicos – denominados na Alemanha de *Ordnungsrechtliche Instrumente* – são meios previstos pelo sistema jurídico de cada país para forçar a realização de determinada conduta, evitando ou reparando o dano provocado no meio ambiente. Sendo assim, são regulados por fontes formais (veículos introdutórios de normas jurídicas) do direito e apresentam como ponto em comum a presença da coação. Vale dizer, em tais situações o ordenamento ameaça com a possibilidade do uso da sanção negativa, para obter a prática da conduta desejada. Por conseguinte, o descumprimento da norma jurídica protetora ambiental importará na prática de um ato ilícito, ensejando a aplicação de uma sanção administrativa.

Tais instrumentos administrativos (regulatórios), também denominados de instrumentos diretos, são medidas ou estratégias estabelecidas pela legislação ambiental, à qual deve se submeter todo aquele que desejar realizar um comportamento suscetível de degradar o meio ambiente. Assim, constituem medidas estabelecidas pelo Poder Público, as quais se destinam a regular os produtos ou processos de fabricação, regular a realização de determinadas atividades em certas zonas etc. Destarte, exercem uma atuação direta sobre o indivíduo, pressionando-o a realizar uma conduta, sob pena de lhe ser aplicada uma sanção negativa. Para o destinatário da norma, portanto, não há qualquer possibilidade de substituir o comportamento regulado pela norma jurídica. Se ele não o observar, será submetido à sanção.

Como exemplos desses instrumentos, podem-se citar os regulamentos, licenças ambientais, proibições, normas sobre níveis máximos ou mínimos de poluição, o zoneamento, auditoria ambiental, bem como outros atos administrativos que resultam do exercício do poder de polícia administrativa.

Esses mecanismos podem ser divididos em preventivos ou reparatórios. Os preventivos consistem em medidas adotadas pelo Poder Público, geralmente de

caráter geral, estabelecendo patamares de aceitação para a realização de determinada atividade, potencialmente contaminante, ou proibições para a prática de certos comportamentos. Já os reparatórios buscam impor uma sanção a alguém que praticou um ato lesivo ao meio ambiente, como ocorre, por exemplo, com a aplicação das multas ambientais.

De outro lado, existem os instrumentos econômicos – também denominados de instrumentos indiretos, instrumentos de direcionamento indireto ou instrumentos de mercado – que surgiram na economia a partir da década de 1970, que consistem em incentivos financeiros para convencer alguém a não realizar uma conduta nociva ou a realizar uma conduta favorável ao meio ambiente, incidindo sobre o sistema de preços. O mecanismo utilizado é o estímulo financeiro. Como observa, acertadamente, Bernd Hansjürgens, "o decisivo para os instrumentos de estímulo econômico é que, diferentemente do instrumental jurídico, os sujeitos econômicos privados podem decidir se aceitam ou não o incentivo financeiro".[45] Assim, complementa Frank Balmes, esses "'novos' instrumentos desejam, em vez da ordem motivada ou manipulada, influenciar na formação da vontade. Com isso, o Estado moderno se coloca para fortalecer a cooperação, a participação e a aceitação".[46]

Sendo assim, em tais situações, existe para os sujeitos que realizam atividade econômica uma maior flexibilidade, pois eles podem se submeter ou não à conduta objetivada com o incentivo financeiro, sem o risco de estarem submetidos à aplicação de uma sanção, caso façam a opção pela conduta contrária. Ocorre, por conseguinte, uma estimação dos custos e benefícios acerca das condutas alternativas para os agentes econômicos,[47] para que eles possam decidir, livremente, sobre o comportamento a ser praticado.

Duas situações, então, podem surgir: é oferecida uma vantagem financeira para que o sujeito econômico não pratique mais uma atividade degradante, ou é imputado um ônus financeiro sobre determinada conduta, para que o agente a substitua por outra. Em qualquer dos casos, existe uma tentativa de persuadir, de convencer o agente econômico a atuar favoravelmente ao meio ambiente.

Restam para os agentes econômicos, então, três alternativas, como assinala Ana

Yábar Sterling, Professora da Universidade Complutense de Madri: (a) seguir contaminando e arcar com o ônus financeiro; (b) estabelecer sistemas de redução, no âmbito da empresa, substituindo o processo de produção por outro mais favorável ao meio ambiente; e (c) destinar parte do excedente da sua produção para investigar processos produtivos menos contaminantes, mediante licenças negociáveis, depósitos etc.[48]

Há instrumentos econômicos de diversas modalidades, a saber: (a) ajudas financeiras; (b) sistemas de consignação; (c) cargas; (d) sistemas de criação de mercado; e (e) tributos ambientais.[49]

As ajudas financeiras são todos os incentivos de caráter pecuniário concedidos pela Administração para a redução da degradação ambiental. Podem consistir em subvenções, créditos brandos ou benefícios fiscais.

O sistema de consignação, também chamado de sistema de depósito e devolução, consiste na aplicação de uma sobrecarga sobre o preço dos produtos potencialmente contaminantes ou por seus resíduos, o qual será reembolsado quando determinadas condições forem cumpridas (ex.: evitar a poluição, mediante o recolhimento do produto).[50] A grande desvantagem desse sistema é a necessidade de existência de uma complexa rede de arrecadação e de uma contabilidade detalhada, o que pode aumentar os custos administrativos, como lembra Jorge Hernández.[51]

As cargas são preços que terão que ser pagos pelo sujeito contaminante, considerando que ele utiliza implicitamente os serviços do meio ambiente, os quais entram nas estimações do agente econômico.[52] Como exemplo dessa modalidade, pode ser citada a carga imposta pela emissão de elementos contaminantes, pelos serviços administrativos etc.

Os sistemas de criação de mercado consistem no estabelecimento de mercados artificiais, nos quais os agentes econômicos negociam direitos de contaminação. Podem ser subdivididos em: (a) intercâmbio de direitos de emissão; (b) intervenção do mercado; e (c) seguro de responsabilidade. O primeiro é baseado na existência de um mercado artificial, no qual os contaminadores buscam obter direitos de contaminação, tendo em vista que estes são indispensáveis para determinadas

atividades. Esse sistema é muito utilizado nos Estados Unidos da América. Já a intervenção no mercado consiste numa alteração nos preços de equilíbrio de alguns produtos ou resíduos negociados em mercado já existente, com o fim de garanti-los antecipadamente.[53] Por fim, tem-se o seguro obrigatório, que consiste na criação de um mercado no qual os riscos de penalização por danos ambientais são transferidos para companhias de seguro.

Finalmente, existem os tributos ambientais, que, por representarem o objeto deste estudo, requerem um exame mais detalhado.

4 A INTERNALIZAÇÃO DOS CUSTOS

As necessidades humanas são ilimitadas, enquanto os recursos existentes para satisfazê-las são limitados e finitos.[54] Os bens são escassos porque não podem ser supridos de forma abundante, de maneira a poder atender ao conjunto das necessidades humanas, observa Fábio Nusdeo.[55]

É esse binômio que interessa à economia, como uma ciência social que se ocupa da atividade econômica, que consiste na administração da escassez.[56] Por tal razão, é denominada de "ciência da escassez". Como os recursos são escassos e as necessidades humanas são ilimitadas, a atividade econômica deve operar dentro de padrões de eficiência produtiva e alocativa.[57]

Nesse contexto, os bens econômicos podem ser qualificados como aqueles úteis, cujo suprimento é escasso. Porém, nem todo bem escasso pode ser qualificado como econômico. Ao lado desses, há bens que são escassos em termos absolutos, por existir uma quantidade finita deles no planeta. Eles não estão submetidos ao sistema de preços, como os econômicos, ou seja, não integram o circuito econômico. Tais bens são denominados de bens livres. O que os caracteriza é que a sua utilização não implica custos, não tendo, pois, valor econômico. Ademais, a maioria deles está submetida a uma utilização não exclusiva, isto é, o uso por parte de um sujeito não impede que seja utilizado por outro.[58] Ex.: a água, o ar etc.

Os bens ambientais enquadram-se nessa categoria, sendo escassos, em termos absolutos, pois há uma quantidade limitada para as pessoas utilizarem. Não é

possível, por exemplo, a utilização da água de forma imoderada, pois a disponibilidade desse bem é limitada. Por isso, existe um problema de alocação dos recursos. As teorias econômicas têm por objetivo alcançar uma otimização da alocação dos bens escassos, que, portanto, devem ser utilizados de forma que uma maior gama de usos possa ser atingida.[59]

No campo ambiental, todavia, as leis da economia de mercado não funcionam, pois os bens ambientais não têm preço,[60] porque são bens livres, vale reafirmar. Isso tem por consequência uma sobreutilização dos bens ambientais, que necessita de alguma forma ser resolvida.

Enquanto a alocação dos bens econômicos é resolvida por meio do equilíbrio entre oferta e demanda, os bens livres não se submetem a esse mecanismo. Aparece, então, o que se chama de falhas do mercado, também denominadas de imperfeições ou inoperacionalidades.[61]

Um dos tipos de falhas dos mercados são as externalidades. Os efeitos externos são as repercussões que o comportamento de um sujeito provoca na esfera alheia, podendo ser positivos ou negativos. As externalidades positivas ocorrem quando o comportamento de um sujeito econômico resulta em benefícios para terceiros. Já as negativas importam em algum custo para alguém. Quando um determinado sujeito, por exemplo, fuma em ambiente fechado, esse comportamento atinge os não fumantes que se encontram no local. Essa repercussão é qualificada como um efeito externo negativo. No campo econômico, tais efeitos não ingressam na formação dos preços, ou seja, não representam um fator de custo que é considerado pelo agente econômico.[62] Por esse motivo, Hans Wiesmeth afirma que tais efeitos limitam e violam a capacidade de atuação dos mecanismos de mercado.[63]

Vale dizer, não são considerados pela unidade econômica responsável pelo seu aparecimento. Em se tratando de efeitos negativos, são custos sociais que não são compensados pecuniariamente, por meio da transferência para o mecanismo de preços.[64] Como lembra Fábio Nusdeo,

> o nome externalidade ou efeito externo não quer significar fatos ocorridos fora das unidades econômicas, mas sim fatos ou efeitos ocorridos fora do mercado,

externos ou paralelos a ele, podendo ser vistos como efeitos parasitas.[65]

No campo ambiental, o consumo de bens ambientais ou o seu uso no processo de produção por determinado sujeito econômico pode provocar efeitos externos negativos, pois degrada o meio ambiente, prejudicando, ademais, os outros sujeitos que convivem nesse meio, ou seja, a coletividade. Assim, por exemplo, a contaminação do ar atmosférico pela emissão de um determinado poluente por uma empresa acaba prejudicando a qualidade do ar, lesando o bem-estar dos sujeitos que convivem em tal meio. Essa repercussão é um exemplo de efeito externo, de externalidade negativa (deseconomia).

Não se trata da prática de um ato ilícito por um agente econômico. O que ocorre é que o mecanismo de preços não consegue mensurar tais custos, pois os bens livres não são comercializados no mercado. Não existe um preço que se deve pagar pela sua utilização. Desse modo, o poluidor acaba transferindo um custo (privado) que deveria ser dele para a sociedade, transformando-o num custo social.

O problema central da economia ambiental é encontrar uma fórmula para internalizar tais efeitos, ou seja, atribuir os custos destes (efeitos) para o seu causador, fazer com que os custos incidam por quem os gerou. É necessária, então, uma intervenção do Estado[66] para alcançar esse desiderato,[67] realizada por meio da formulação de políticas públicas, que podem ser implementadas por meio de uma regulação direta ou por instrumentos econômicos.

No âmbito da economia ambiental há propostas de solução para o problema em estudo. A primeira delas foi desenvolvida pelos economistas da Escola de Chicago, no século passado, que enxergam, nesse caso, um campo estreito para a atuação estatal. Para eles, os custos sociais devem ser eliminados por meio de uma repartição entre os sujeitos econômicos, do direito de dispor dos bens ambientais. São os próprios sujeitos que, por meio de transações, buscam um acordo para a internalização eficiente dos efeitos externos.[68] O Estado exerce aqui um papel passivo, ou seja, não atua para internalizar os efeitos externos. Ele apenas age para evitar o surgimento das externalidades.

Essa proposta foi defendida por Ronald Coase no ano de 1960, sendo denominada

de “Property-Rights”, ou de teorema de Coase,[69] ou teoria da extensão.[70] Tal solução, entretanto, é de difícil implementação, como observa Ute Sacksofsky, pois os problemas ambientais afetam um número incomensurável de sujeitos, sendo, portanto, muito difícil uma atuação estatal, por meio de uma mediação, para solucionar o conflito. Ademais, os bens ambientais podem ser qualificados como bens públicos, de forma que o consumo por um sujeito não exclui a utilização pelo outro.[71] O ar que se respira em uma rua, por exemplo, é utilizado por uma infinidade de sujeitos, sem que o uso por um deles impeça o outro também de respirar. Sendo assim, uma separação da disponibilidade de tais bens pelo Estado, por meio da mediação, resta impossibilitada.

Uma segunda proposta para a solução do problema da internalização dos custos, em matéria ambiental, foi apresentada pelo economista inglês Arthur Cecil Pigou, em 1920, que ficou conhecida como o imposto-Pigou, ou teoria da correção[72] (*Die Pigou-Steuer*). Ao seu sentir, por meio de determinados instrumentos, os custos sociais – no caso, a lesão ao meio ambiente – deveriam integrar o cálculo dos custos dos produtores. Ele observou que os sujeitos econômicos consideram em seu comportamento apenas os custos privados, e não também os custos sociais. Para que esses pudessem ser incluídos, deveria o Estado, por meio de instrumentos adequados, se preocupar com a questão. Propôs, então, a concessão de subvenções para os proprietários das fábricas que aceitassem as medidas de prevenção de danos ao meio ambiente. Além disso, sugeriu a criação de impostos como uma solução correta do ponto de vista da alocação. Para isso, seria necessária uma quantificação do total da lesão ao meio ambiente e uma atribuição da contribuição dos causadores do dano, por meio do tributo. Em outras palavras, por meio de um imposto, os custos sociais – no caso, a lesão ao meio ambiente – influenciariam o cálculo dos custos dos produtores. Trata-se de uma proposta, portanto, para harmonizar os objetivos privados (maximização do lucro) com os fins sociais (maximização do bem-estar social), como assinala Alfred Endres.[73]

Tal solução, todavia, é de operacionalização impossível, na prática, consoante assinala Bernd Hansjürgens, pois há uma multiplicidade de danos e de efeitos prejudiciais ao meio ambiente, de forma que a exata medida da contribuição de cada

poluidor não pode ser identificada.[74] Acresça-se, ainda, que existe uma dificuldade de identificação do poluidor, nas situações em que a contaminação ambiental é provocada por uma cadeia de poluidores. Ademais, a cobrança do imposto sugerido por Pigou pressupõe que o Estado tenha uma completa informação sobre o volume do dano causado. Ele deveria saber, também, como a prevenção seria cara para as empresas, o que dependeria de uma avaliação dos custos de cada atividade empresarial pelo Estado. Como se isso fosse insuficiente, seria necessário, ainda, que o Poder Público tivesse condições de avaliar, monetariamente, o valor do dano ambiental. Uma quantificação dos valores materiais, lembra Sacksofsky, seria difícil, quando não impossível.[75] Por tais motivos, a proposta de Pigou no âmbito da economia ambiental é tida como impraticável.[76]

W.J. Baumol e W.E. Oates caminharam em outra direção, formulando a proposta denominada de "Standard-Preis", ou seja, proposta do patamar de preços, desenvolvida no ano de 1971. Ela pressupõe, de maneira semelhante à fórmula de Pigou, um direcionamento, uma indução de comportamento por meio do mecanismo de preços. Deveria ser escolhido um imposto sobre a emissão, posto que a quantidade, o volume desta deveria corresponder a um patamar definido previamente pelo Estado. Para alcançar esse fim, não seria necessário que a Administração tivesse conhecimento pleno dos limites dos custos e das vantagens da prevenção da lesão ambiental. Baumol e Oates propuseram o que denominaram de processo "Trial and error". O valor do tributo deveria ser definido imediatamente em um valor aproximado, com base nas informações disponíveis. Tratar-se-ia de uma definição de caráter político, com base na probabilidade. Assim, a emissão recairia sobre os preços, para que fossem encarecidos.[77] Se no decorrer do tempo o montante da emissão superasse o patamar definido, o valor da alíquota do tributo deveria ser aumentado. Caso contrário, seria diminuído.[78]

Enquanto para Pigou o valor do tributo seria definido com base numa exigência de otimização, servindo a exação para internalizar os custos, na proposta de Baumol e Oates as emissões são fixadas e restringidas de acordo com uma concepção política de objetivos, sem cobrar uma equivalência com o montante do dano. Com isso, em vez de buscar a internalização de custos, o tributo passa a assumir uma função

indutora.[79]

Na escolha da alíquota do tributo, os custos da prevenção deveriam ser incluídos, os quais seriam transmitidos para o poluidor. Deveria ser encontrado um preço-reflexo para cada emissão poluente, que fosse exatamente alto o suficiente para que todo o volume dos objetivos da política ambiental pudesse ser alcançado. Sendo assim, a escolha da alíquota do tributo representa um problema para a proposta em comento, pois para os políticos há uma falha no acesso às informações, como critica Hansjürgens.[80] Com isso, os objetivos da política ambiental seriam alcançados de forma insegura. Ademais, a fórmula pode conduzir a um aumento de custos, mesmo quando o tributo seja corretamente estimado.[81] Por fim, permanece o problema da estimação dos custos da prevenção, que não são estáticos, gerando dificuldades na correta mensuração.

O Direito também se ocupa das externalidades negativas, procurando, por meio de diversos mecanismos, internalizá-las. Um grande número de normas de direito ambiental têm esse propósito: promover a internalização dos custos pelas suas unidades geradoras ou impedir a sua ocorrência.[82] Esse objetivo é alcançado por meio da concretização de um princípio, de origem econômica, que migrou para o Direito: o princípio do poluidor-pagador.

5 O PRINCÍPIO DO POLUIDOR-PAGADOR

5.1 Origem e evolução

O princípio do poluidor-pagador surgiu no campo econômico, sendo reconhecido como princípio internacional de política ambiental, por meio da Recomendação C (72) 128, de 16 de maio de 1972, do Conselho da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), denominada*Guiding Principles Concerning International Economic Aspects of Environmental Policies* (Princípios Diretores Relativos aos Aspectos Econômicos das Políticas Ambientais Internacionais), que tinha por objetivo estimular uma atuação protetora do meio ambiente, harmonizando os custos da produção, para evitar distorções nos preços dos produtos no âmbito

internacional.

O item 2 dessa Resolução estabelecia que os "recursos ambientais em geral são limitados e o seu uso na produção e nas atividades de consumo pode conduzir à sua deterioração. Quando o custo desta deterioração não é adequadamente levado em conta no sistema de preços, o mercado falha ao refletir a escassez de tais recursos em ambos os níveis, nacional e internacional. Medidas públicas são então necessárias para reduzir a poluição e para alcançar uma melhor alocação de recursos assegurando que os preços dos bens dependendo da qualidade e/ou da quantidade dos recursos ambientais reflita rigorosamente sua relativa escassez e que os agentes econômicos interessados reajam adequadamente".[83] Da análise deste trecho da Resolução infere-se que a ideia de internalização dos custos se faz nela presente, de forma nítida, como uma forma de correção de um tipo de falha do mercado e de atribuição ao poluidor dos custos das medidas públicas necessárias à redução da poluição.

Seguindo essa linha, o item 4 definiu o princípio do poluidor-pagador (*Polluter-Pays Principle*) da seguinte forma: "O princípio a ser utilizado para a alocação dos custos da prevenção da poluição e do controle das medidas que favorece o uso racional dos recursos ambientais escassos e evita distorções no comércio internacional e investimentos é assim denominado de 'princípio do poluidor-pagador'. Este princípio significa que o poluidor deve suportar as despesas relativas às medidas acima mencionadas, emanadas de autoridades públicas para que o meio ambiente permaneça num estado aceitável. Em outras palavras, o custo dessas medidas deverá repercutir nos custos dos bens e serviços que estão na origem da poluição pelo fato de sua produção e/ou consumo. Tais medidas não devem ser acompanhadas de subsídios que criariam distorções significantes no comércio e investimento internacional".[84]

Da análise desse item observa-se que o princípio em estudo surgiu como um mecanismo para atribuir ao poluidor os custos das medidas adotadas pelo Poder Público para prevenir a poluição. O princípio surgiu, em outros termos, com nítida função preventiva.

Posteriormente, a utilização do princípio foi ampliada, pois aumentaram os custos a serem atribuídos ao contaminador, os quais passaram a alcançar também as

despesas relativas à reparação do dano e as indenizações dele decorrentes. Isso ficou bem definido pela OCDE em 1988, quando reconheceu por meio de outra Recomendação do Conselho, C (89), que o princípio poderia ser aplicado às poluições acidentais. Em 1991 esse Organismo Internacional esclareceu que o poluidor deve reparar os custos da poluição e de combate à poluição, os danos causados e, também, indenizar as vítimas, ou seja, o poluidor é o responsável por todos os custos da contaminação, em sentido amplo.[85] Assim, apareceu a função reparatória no princípio.

Atualmente, o princípio alcança ampla aplicação, por meio de diversos instrumentos, tanto para prevenir quanto para reparar a ocorrência da degradação ambiental.

5.2 Significado

De maneira sintética, pode-se afirmar que o princípio do poluidor-pagador significa que são os responsáveis pela contaminação ambiental, e não toda a coletividade, que devem suportar as consequências da degradação ambiental.

Assim, o princípio consiste num mecanismo de imputação de custos pela prevenção, eliminação e reparação do dano ambiental. Logo, quem provoca a degradação ambiental ou exerce atividade suscetível de contaminar o meio ambiente, está obrigado a contribuir com os encargos daí decorrentes. Dessa forma, todos os custos que o Estado vier a sofrer no desenvolvimento de atividades de prevenção ou de reparação do dano ambiental, serão imputados ao agente econômico que tiver provocado essa situação. Destarte, internalizam-se os efeitos externos da atividade econômica sobre o ambiente, à medida que os custos gerados pela degradação ambiental são imputados ao sujeito econômico que os tiver provocado, que poderá transferi-los para o preço dos bens ou serviços que produzir ou substituir os fatores responsáveis pela degradação ambiental por outros menos agressivos ao meio ambiente.

Eis o fim secundário do princípio: repartição dos encargos financeiros decorrentes da degradação ambiental. No entanto, o escopo principal é a prevenção.

Nesse sentido, afirma Michael Kloepfer que esse princípio pressupõe uma preferência em favor da prevenção da contaminação ambiental.[86]

Logo, não se reduz a uma simples atribuição de custos decorrentes de externalidades negativas. Consoante leciona Reiner Schmidt, o princípio não consiste em uma mera atribuição de custos pela prevenção, eliminação ou reparação pela redução da degradação sobre o meio ambiente. Mais do que isso, ele indica precisamente nas regras jurídicas quem tem obrigações pelo combate à contaminação ambiental, na forma de regulamentações diretas, por meio de proibições, mandamentos ou imposições, que também deste princípio podem ser deduzidos.[87] Sendo assim, a imputação de custos é apenas uma das funções do princípio, vale reafirmar.[88]

Há uma razão econômica decisiva para aplicar o princípio de forma mais ampla possível na realidade: o aumento da eficiência econômica. Isso porque, quando os custos para evitar a degradação ambiental forem menores que os custos sociais da produção e do consumo, maiores serão as medidas de prevenção adotadas e realizadas de forma mais favorável pelos agentes econômicos.[89] Por esse motivo, pode-se afirmar que o princípio representa também uma norma de eficiência, como anota Hansjürgens.[90]

5.3 Alcance

Hodiernamente é ampla a aplicação do princípio, alcançando a prevenção e a reparação. A reparação é atingida mediante a atribuição de obrigação ao causador da degradação ambiental a arcar com os danos causados, recuperar o meio ambiente, se possível for, e indenizar as vítimas.

Como esta dimensão surge após a ocorrência da degradação, não é suficiente para tutelar, de forma efetiva, o meio ambiente. É imprescindível, por isso, a adoção de medidas de prevenção da contaminação ambiental. Para que isso seja possível, será indispensável a adoção de medidas que estimulem, incentivem os agentes econômicos a reduzir ou a eliminar a contaminação. À medida que os custos da prevenção forem imputados aos agentes causadores da contaminação, eles serão motivados a adotar

providências para evitar ou reduzir a contaminação.[91]

Verifica-se, assim, que a prevenção buscada com a aplicação do princípio é alcançada por meio do incentivo, da persuasão dos agentes econômicos, sem o uso, portanto, da coação. Em outras palavras, a prevenção é obtida por meio da indução de comportamentos.

Michael Kloepfer observa, por outro lado, que o princípio apresenta quatro dimensões: objetivo-racional-econômica (*Ökonomisch-zweckrationale Deutung*), social-ético-normativa (*Normativ-sozialethische Deutung*), político-ambiental (*Umweltpolitische Funktion*), e jurídico-normativa (*Normativ-rechtliche Deutung*).[92]

A dimensão objetivo-racional-econômica significa que a contaminação ambiental deve ser combatida de forma mais adequada e favorável pelo poluidor. Porém, não se trata de uma repartição de custos, e sim de um efeito de incentivo ou preventivo do princípio.[93] Já a dimensão social-ético-normativa tem a ver com a justiça na repartição do ônus pela proteção ambiental, que deve ser atribuído a cada poluidor de acordo com a sua capacidade econômica.[94] Na terceira dimensão reúnem-se as anteriores para, dentro de uma corrente causal, identificar o poluidor.[95] Finalmente, a dimensão jurídico-normativa representa o fundamento material para a responsabilização do poluidor, por meio de diversos instrumentos (ex.: responsabilidade civil, instrumento tributário etc.).[96]

5.4 Fundamento do princípio

O fundamento do princípio em pauta é a equidade.[97] De fato, não é justo que toda a coletividade arque com os custos das atividades que o Poder Público realiza para proteger os recursos ambientais, alcançados pela conduta de alguns agentes econômicos.[98] Nesse ponto, o princípio assemelha-se ao da equivalência, que alcança as taxas, como observam Pedro Manuel Herrera Molina[99] e Luís Eduardo Schoueri, pois ambos visam a compensar vantagens recebidas por conta de prestações estatais.[100] A diferença reside no fato de que nas taxas a equivalência geralmente não tem outra função além da remuneração de um gasto efetuado pelo Poder Público. Já o princípio em pauta busca repartir encargos, porém, também apresenta nítida função

preventiva e incentivadora.[101]

5.5 Funções

Disso se infere que o princípio serve como mecanismo de contabilização de custos para reparar ou prevenir a ocorrência da degradação ambiental. A função do princípio é a proteção do meio ambiente, porém, esta é alcançada por meio de uma atuação preventiva ou reparatória.

Quando se imputa ao poluidor os custos pela prevenção não se busca apenas a redistribuição de despesas realizadas pelo Poder Público. Se o escopo fosse este, a prevenção não seria obtida, pois o poluidor arcaria com os custos, os repassaria ao consumidor e continuaria poluindo.

Com a internalização dos custos, o que se objetiva é que se torne mais vantajoso para o poluidor arcar com as despesas necessárias à redução ou eliminação da poluição, do que continuar a produzi-la, obtendo-se, assim, uma efetiva proteção ambiental. Em outras palavras, a imputação de custos visa a desestimular o agente econômico a realizar a conduta contaminadora. É nítida, pois, a função preventiva do princípio.

O princípio significa, em última instância, portanto, que não se deve contaminar o meio ambiente, porém, se isto ocorrer, o sujeito contaminador deve arcar com todos os prejuízos daí decorrentes, o que acaba incentivando a conscientização ecológica.[102]

5.6 Permissão para poluir: inexistência

O ônus financeiro decorrente do princípio não significa, contudo, que o pagamento das despesas para evitar ou reparar o dano ambiental confira ao agente econômico, responsável pelo adimplemento, uma permissão para poluir. Em verdade, o pagamento do encargo financeiro, seja qual for a modalidade em que se apresente, não libera o agente dos deveres de não contaminar. Ademais, a ênfase do princípio é a prevenção, e não uma autorização para poluir. Consoante assevera acertadamente Edis Milaré, "trata-se do *princípio poluidor-pagador* (poluiu, paga os danos), e não pagador-poluidor (pagou, então pode poluir)".[103]

Caso se admitisse um entendimento em sentido contrário, certamente a função e o objetivo visado pelo princípio restariam esvaziados, pois a prevenção contra a degradação ambiental não se concretizaria. Em vez de uma pressão para que o agente econômico utilize melhor os recursos naturais, estimulando-o a proteger o meio ambiente, o princípio facilitaria a realização da conduta contaminadora.

5.7 Limites para aplicação

Não se pode olvidar, no entanto, que há obstáculos para concretizar o princípio, porque ele alcança todo o ciclo produtivo, ou seja, desde o produtor até o consumidor. Assinala Lutz Wicke as seguintes dificuldades ligadas à aplicação do princípio: identificar com exatidão o poluidor; repartição exata dos custos; delimitação do exato número de poluidores; identificação do poluidor, pelo fato de o dano ter sido causado em passado remoto; impossibilidade de alcançar os poluidores que se situam em território de outro país; possibilidade de surgimento de efeitos indesejáveis na internalização dos custos; impossibilidade de aplicar o princípio em situações de emergência; obstáculos administrativos.[104]

Com base na dificuldade de identificação do poluidor,[105] Michael Adams critica esse princípio, asseverando que é uma fórmula vazia (*Leerformel*),[106] podendo importar numa simetria entre as responsabilidades de diversos sujeitos. Não há como se negar que há dificuldades de identificação do poluidor em tais situações, o que não pode importar, por óbvio, em negar a eficácia, muito menos a importância do princípio, a ponto de este ser qualificado como uma fórmula pouco útil, como defende Adams. Em verdade, esse tipo de problema deve ser solucionado pelo legislador.

5.8 Mecanismos de aplicação

O princípio do poluidor-pagador é concretizado por meio de normas jurídicas que estabelecem instrumentos diretos[107] ou indiretos de tutela ambiental. Assim, pode ser associado às normas que estabelecem deveres de não poluir para determinados agentes econômicos.[108] É possível, também, que seja realizado por meio das regras que regulam a responsabilidade por dano ambiental. Além disso, os instrumentos

econômicos podem ser utilizados como mecanismo de aplicação desse princípio, dentre os quais merece destaque o tributo ambiental.[109]

O uso desse instrumento tributário objetiva internalizar os custos da contaminação ambiental, fazendo com que o poluidor arque com estes, estimulando-o, assim, a não realizar condutas contaminadoras, ou estimulando-o a praticar comportamentos que evitem a degradação ambiental. A imputação dos custos, dessa forma, não significa que o tributo objetivará um mero ressarcimento ao Poder Público das despesas com as providências por este adotadas para evitar a degradação. De forma alguma. O tributo não tem essa função compensatória.[110] O que se busca com a sua exigência, em verdade, é tornar mais desfavorável para o agente poluidor, em face do ônus econômico que o tributo representa, poluir do que adotar um comportamento benéfico ao meio ambiente. Dessa forma, o tributo induz a prática de condutas benéficas ao meio ambiente.

Convém observar que o ordenamento não estabelece, não ordena a utilização desse instrumento. É o legislador quem terá a liberdade de escolha no meio a ser utilizado para realizar a proteção ambiental.

5.9 O montante dos custos

Por conseguinte, é muito importante a determinação dos custos a serem reparados. Ao poluidor, em face da exigência do tributo ambiental, restarão duas alternativas: pagar a exação e continuar poluindo ou evitar a incidência do tributo mediante a adoção de um comportamento que reduza ou elimine a degradação ambiental. Para que a proteção seja atingida, é indispensável, pois, que o montante dos custos seja economicamente mais vantajoso para o contaminador do que continuar poluindo. Caso contrário, a tutela objetivada não será atingida.

De qualquer forma, o montante dos custos deverá alcançar as despesas diretas, ou seja, as relativas às medidas de prevenção e precaução da poluição, como as indiretas, concernentes ao desenvolvimento de políticas do ambiente e as despesas públicas de sua proteção.[111]

Em todo caso, a aplicação do princípio do poluidor-pagador impõe que os custos

internalizados sejam proporcionais aos gastos decorrentes da reparação, eliminação ou prevenção do dano.[112] Quadra observar, todavia, que existem limites econômicos à mensuração do montante dos pagamentos a serem efetuados. Com efeito, as leis decorrentes da internalização dos custos estabelecem um limite que não sobrecarregue o valor dos custos da produção, pois, "levando a aplicação do princípio do poluidor-pagador até os seus limites, chegar-se-ia à paralisação da dinâmica do mercado, por uma elevação impossível de ser absorvida pelas relações de troca", na precisa observação de Cristiane Derani.[113] Portanto, há tanto limites jurídicos quanto econômicos ao uso do princípio em estudo.

Em situações de risco, quando um perigo ou um dano ao meio ambiente não podem ser atribuídos a um sujeito ou a um grupo de sujeitos, a doutrina alemã propõe a aplicação do princípio do custo social (*Gemeinlastprinzip*), defendendo, então, que os custos devam ser suportados por toda a coletividade,[114] por meio do Estado.[115]

5.10 A repercussão financeira

Discute-se na doutrina se o poluidor, alcançado pela aplicação do princípio em exame, poderá transferir esse ônus para o preço dos produtos que vier a produzir, alcançando, desse modo, o consumidor.

Em primeiro lugar, é necessário traçar uma separação entre repercussão interna e externa. A interna ocorre dentro da própria empresa, quando os custos acrescidos são transferidos por meio dos preços dos fatores de produção, por exemplo, redução do custo da mão de obra. Já a externa consiste na transferência dos pagamentos efetuados pelo poluidor para os seus clientes, no preço final dos bens ou serviços.[116]

Se a repercussão externa vier a ocorrer, conseguintemente ocorrerá um aumento do preço dos bens e produtos elaborados pelo poluidor, ocorrendo uma redução de sua procura. Desse modo, o escopo visado de tutela ambiental será alcançado, pois o meio ambiente será onerado em menor escala com a aquisição reduzida dos bens ou serviços poluentes. Assim, não parece que a função preventiva de proteção fique comprometida com a repercussão.[117]

5.11 Identificação do poluidor

Em sentido amplo, poluidor pode ser definido como todo aquele que ingressa no âmbito de influência sobre a degradação ambiental, seja o produtor, o consumidor ou outro sujeito que integre a cadeia causal da contaminação. Já em sentido estrito, o poluidor é o sujeito que provoca a degradação ambiental e tem a melhor situação jurídica para realizar as concepções estatais de proteção.[118]

Como salientado acima, em algumas situações há grandes empecilhos na identificação do poluidor. Quando a poluição decorrer do próprio processo de produção, não haverá dificuldades em identificar o poluidor, que será o produtor do bem. Contudo, se a contaminação decorrer do próprio bem, ou deste com o processo de produção, ou resultar, ainda, de sucessivas causas, aparecem os obstáculos para a identificação do poluidor.

Determinada corrente doutrinária sugere, ao nosso sentir acertadamente, que nesses casos deve-se observar o critério da eficiência econômica e administrativa na imputação dos custos e na possibilidade de internalizar os custos pelos contaminadores.[119] Vale dizer, como a poluição é resultante de uma série de causas, a Administração tem obstáculos para internalizar os custos. Assim, do ponto de vista administrativo, é mais conveniente que as medidas alcancem o produtor, o qual, ademais, dispõe dos meios de eliminar a contaminação.

5.12 Previsão do princípio pelo ordenamento brasileiro

O princípio do poluidor-pagador foi previsto, inicialmente, em nosso ordenamento, pelo art. 4.º, VII da Lei de Política Nacional do Meio Ambiente (Le 6.938, de 31 de agosto de 1981), ao estabelecer que esta visará:

> VII – à imposição, ao poluidor e ao predador, da obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados, e ao usuário, de contribuição pela utilização de recursos ambientais com fins econômicos.

Do ponto de vista constitucional, o princípio encontra fundamento no art. 225, § 3.º da Constituição Federal, sendo um meio para implementar o direito fundamental

consagrado no *caput* desse dispositivo.[120]

5.13 Repercussão sobre o direito tributário

No âmbito tributário, o princípio cumpre as funções de prevenção e de precaução. Ele não pode ser utilizado como forma de reparação de dano ambiental, pois esse problema situa-se no âmbito da responsabilidade civil. Ademais, a responsabilização parte de um pressuposto, a prática do ilícito. Como o tributo baseia-se na prática de um comportamento situado na zona de licitude, não pode ser utilizado para reparar dano ambiental.

Assim, em primeiro lugar, a aplicação desse princípio, na seara tributária, exige que se utilize um mecanismo de prevenção ou de precaução, nunca de repressão. Vale dizer, a atuação do princípio ocorre antes e independentemente da efetiva ocorrência de degradação ambiental.

Além disso, pode-se identificar, ainda, as seguintes repercussões: (a) eliminação dos benefícios fiscais aos agentes que causam poluição; (b) concessão de benefícios fiscais direcionados à proteção ambiental; (c) inserção de elementos ambientais nos tributos clássicos (tributos ordinários); (d) criação de novos tributos ambientais.[121]

No que se refere à criação de novos tributos ambientais, o princípio será decisivo na estruturação da regra-matriz de incidência do tributo. Se o fim visado é evitar a degradação ambiental, o critério material dos tributos ambientais[122] deverá ser um fato relacionado a esta. Ademais, como quem polui deve arcar com os custos da degradação ambiental, será este sujeito quem deverá ser posto na condição de contribuinte do tributo.[123] Delimita-se, assim, o critério subjetivo da norma impositiva tributária.

Outrossim, o poluidor-pagador também alcança a delimitação do aspecto (critério) quantitativo da regra-matriz de incidência dos tributos ambientais, em sentido estrito. De fato, os custos que deverão ser internalizados podem atingir os danos produzidos, a utilidade do uso dos bens ambientais, os custos estatais necessários para evitar a contaminação.[124] Assim, o valor do tributo deve ter como limite máximo o montante desses custos, vale dizer, deve existir uma razoabilidade

entre o valor da exação e os custos que deverão ser imputados ao contribuinte.

Por fim, no que se refere à outorga de benefícios fiscais, o princípio epigrafado veda a sua concessão aos agentes poluidores, bem como possibilita o deferimento do favor fiscal àqueles que realizam medidas de proteção aos bens ambientais.

Por tais motivos, pode-se concluir que o poluidor-pagador é, no ordenamento brasileiro, um princípio constitucional de grande importância, podendo servir de fundamento para a criação e a estruturação de tributos ambientais,[125] tema que merecerá um exame mais detalhado.[126]

6 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DOS TRIBUTOS AMBIENTAIS NO BRASIL

A repartição das competências tributárias no sistema constitucional pátrio não envolveu a outorga expressa de faculdade legislativa para os entes federados instituírem tributos ambientais. No entanto, isso não significa que não exista autorização constitucional para a criação dessa figura tributária. Do exame dos enunciados constitucionais que integram esse subsistema normativo, pode-se inferir que é possível utilizar as espécies tributárias para instituir tributos ambientais.[127]

Como se isso fosse insuficiente, o art. 170, VI da Carta Magna elenca como un dos princípios da ordem econômica a defesa do meio ambiente, valorando esse fim como um objetivo que justifica a utilização de determinada figura tributária para a sua realização: a contribuição de intervenção no domínio econômico.

Em qualquer situação, a edição de normas tributárias indutoras exige uma dupla competência,[128] sendo imprescindível, ainda, que exista autorização na Constituição Federal para o uso do instrumento tributário em matéria ambiental, o que será identificado no art. 225, § 1.º, que previu uma série de tarefas a serem realizadas pelo Poder Público para efetivar o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, por meio de prevenção, controle, preservação, estímulo ou reparação de danos.

A exigência de estudo prévio de impacto ambiental, contida no inciso IV, pode proporcionar a criação tanto de taxas de polícia, decorrentes da atividade de fiscalização a ser efetuada pelo Estado, quanto de taxas pela prestação de serviço

público. De igual modo, a atividade de fiscalização, indicada no inciso II, bem como a função de controle, prevista no inciso V, poderão importar na instituição de taxas de polícia.

Além disso, a tarefa de preservação, mencionada pelo inciso I, pode envolver também a utilização de tributos ambientais, mormente porque nestes se destaca a prevenção, consoante será adiante exposto.

No exercício da função preventiva, cumpre ao Estado, ainda, promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente (art. 225, § 1.º, VI). Essa "conscientização" pode envolver o uso do instrumento tributário indutor, à medida que este visa a convencer o agente contaminador a evitar ou reduzir a degradação ambiental.

Evidencia-se, assim, que implicitamente os dispositivos do art. 225 permitem a utilização do instrumento tributário como forma de tutela do meio ambiente.

[1] A própria expressão "meio ambiente" é criticada pela doutrina. Afirma-se que se trata de um pleonasmo, pois como o meio é o centro de algo, já estaria incluído no sentido do signo "ambiente", que significa o local onde os seres vivos habitam.

[2] *Direito ambiental constitucional*, 9. ed., São Paulo, Malheiros, 2011, p. 20.

[3] *Direito ambiental econômico*, 3. ed., São Paulo, Saraiva, 2008, p. 52.

[4] STF, ADIN-MC 3.540, rel. Min. Celso de Mello, *DJ* 03.02.2006.

[5] Frank Balmes, *Verfassungsmässigkeit und rechtliche systematisierung von Umweltsteuern*, Köln, Lohmar, 1997, p. 38.

[6] O meio ambiente artificial compreende o espaço urbano, relativo ao conjunto das edificações e dos equipamentos públicos. Já o cultural consiste no patrimônio histórico, artístico, arqueológico, paisagístico e turístico que, embora também seja elaborado pelo homem, tem um significado especial, em face do valor que adquiriu. Já o meio ambiente do trabalho também é o local de trabalho do trabalhador, que desfruta de uma proteção especial, embora seja, a rigor, uma forma de ambiente artificial (cf. José Afonso da Silva, op. cit., p. 22-23).

[7] José Joaquim Gomes Canotilho observa sobre a Carta de 1976 que "as dimensões jurídico-normativas mais relevantes reconduziam-se à prevenção e controle da poluição, das duas causas e efeitos (CRP, art. 66.º, 2/a), e à subjectivação do direito ao ambiente como *direito fundamental ambiental*" (Direito constitucional ambiental português e da União Europeia, in: José Joaquim Gomes Canotilho José Rubens Morato Leite [Org.],*Direito constitucional ambiental brasileiro*, 3. ed., São Paulo, Saraiva, 2010, p. 21.

[8] *Constituição da República Portuguesa anotada*, 1. ed. bras., 4. ed. port., Coimbra/São Paulo, Coimbra Editora/RT, 2007, p. 846-847.

[9] A técnica legislativa da Constituição espanhola é muito semelhante à portuguesa e aquela seguida pelo Brasil em 1988, como será adiante estudado.

[10] Pedro Manuel Herrera Molina (*Derecho tributario ambiental*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 27-28), Jorge Jiménez Hernández (*El tributo como instrumento de protección ambiental*, Granada, Comanares, 1998, p. 32-33) e Paulo Affonso Leme Machado (*Direito ambiental brasileiro*, 19. ed., São Paulo, Malheiros, 2011, p. 135).

[11] *In verbis*: „Der Staat schützt auch in Verantwortung für die künftigen Generationen

die natürlichen Lebensgrundlagen und die Tiere im Rahmen der verfassungsmässigen Ordnung durch die Gesetezgebung und nach Massgabe von Gesetz und Recht durch die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung".

12 *Staatsrecht*, 4. ed., p. 368.

13 Cf. Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p. 27.

14 Cf. Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p. 28.

15 Cf. Alexandra Aragão, O direito constitucional do ambiente da União Europeia, in: José Joaquim Gomes Canotilho; José Rubens Morato Leite (Org.)*Direito constitucional ambiental brasileiro*, 3. ed., São Paulo, Saraiva, 2010, p. 32-76.

16 Tais medidas foram a Directiva 75/439, relativa aos óleos usados e a Directiva 75/442, sobre resíduos.

17 Cf. Pedro Manuel Herrera Molina, op. cit., p. 21.

18 Cf. Alexandra Aragão, op. cit., p. 41.

19 Cf. Pedro Manuel Herrera Molina, idem, ibidem.

20 Cf. Alexandra Aragão, op. cit., p. 42.

21 Em diversas partes do tratado o meio ambiente foi objeto de regulamentação. No art. I-3, o desenvolvimento sustentável e a melhoria da qualidade do meio ambiente aparecem como um dos objetivos da União. O art. I-14 reparte entre a União e os Estados Membros a competência para dispor sobre o meio ambiente. Finalmente dedicou toda a seção 5, que abrange o art.III-233, ao tema do meio ambiente (cf. *Tratado por el que se establece una Constitución para Europa*. Luxemburgo, Oficina de Publicacciones Oficiales de las Comunidades Europeas 2004, p. 15, 22, 109, 110 e 111).

22 Cf. Paulo Affonso Leme Machado, op. cit., p. 1.149.

23 Cf. Paulo Affonso Leme Machado, idem, ibidem.

24 Cf. Paulo Affonso Leme Machado, idem, ibidem.

25 Paulo de Bessa Antunes critica a postura da Carta de 1824, com acerto, asseverando que "muito embora os produtos primários fossem essenciais à economia da época, a Constituição não estabeleceu nenhum mecanismo que fosse capaz de garantir a sustentabilidade dos recursos" (*Direito ambiental*, 12. ed., Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2010, p. 59).

26 Cf. Paulo de Bessa Antunes, op. cit., p. 60.

27 Op. cit., p. 61.

28 Para Raul Machado Horta, as referências constitucionais ao meio ambiente podem ser agrupadas em quatro classes: (a) regra de garantia – é o enunciado relativo à matéria, localizado no título destinado aos direitos e garantias fundamentais (art. 5.º, LXXIII); (b) regras de competência – dizem respeito às atribuições conferidas aos entes federados para legislar, preservar ou defender o meio ambiente (ex.: art. 23, VI); (c) regras gerais – identificam definições de princípios ou de conduta (ex.: art. 170, VI); e (d) regras específicas – são aquelas que se aglutinam no capítulo VI, que versa exclusivamente sobre o meio ambiente (*Estudos de direito constitucional*, Belo Horizonte, Del Rey, 1995, p. 308-309).

29 Como princípio da ordem econômica, a defesa do meio ambiente apresenta, para Eros Roberto Grau, a natureza de princípio constitucional impositivo e de norma-objetivo, servindo de fundamento para a realização de políticas públicas (*A ordem econômica na Constituição de 1988*, 3. ed., São Paulo, Malheiros, 1997, p. 261).

30 Sobre o assunto, leciona Paulo de Bessa Antunes: "a Lei Fundamental reconhece que os problemas ambientais são de vital importância para a nossa sociedade, seja porque são necessários para a atividade econômica, seja porque considera a preservação de valores cuja mensuração é extremamente complexa. Vê-se, com clareza, que há, no contexto constitucional, um sistema de proteção ao Meio Ambiente que ultrapassa as meras disposições esparsas. Aqui reside a diferença fundamental entre a Constituição de 1988 e as demais que a precederam. Em 1988, buscou-se estabelecer uma harmonia entre os diferentes dispositivos voltados para a defesa do Meio Ambiente" (op. cit., p. 63).

31 José Afonso da Silva, *Direito ambiental constitucional*, 9. ed., p. 49.

32 *Direito ambiental econômico*, 3. ed., São Paulo, Saraiva, 2008, p. 245.

33 A expressão "direito fundamental" é problemática. Há diversas correntes sobre o significado desta categoria jurídica. No presente trabalho, os direitos fundamentais serão tomados como direitos subjetivos dos indivíduos perante o Estado, de estatura constitucional, na linha do que sustenta determinada corrente doutrinária alemã (Bodo Pieroth; Bernhard Schlink; *Grundrechte Staatsrecht II*, 26. ed., München, C.F. Müller, 2010, p. 14; Peter Badura, *Staatsrecht*, 4. ed., München, Beck, 2010, p. 94-95).

34 *Theorie der Grundrechte*, Baden-Baden, Nomos, 1994, p. 404.

35 Robert Alexy, op. cit., p. 404.

36 Brasileiros ou não. Nesse sentido, posiciona-se Paulo de Bessa Antunes: "'Todos' tal como presente no artigo 225, tem o sentido de qualquer indivíduo que se encontre em território nacional, independentemente de sua condição jurídica perante o ordenamento jurídico" (op. cit., p. 65).

37 O Supremo Tribunal Federal já se posicionou sobre a natureza do direito ao meio ambiente. No julgamento do Mandado de Segurança 22.164, a Corte admitiu que o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado representa um direito de terceira geração, baseado no princípio da solidariedade (STF, MS 22.164, rel. Min. Celso de Mello, *DJ* 17.11.1995).

38 A teoria dos deveres fundamentais é uma construção doutrinária alemã. Entende-se que os deveres fundamentais são aqueles que são impostos aos indivíduos pela Constituição, os quais devem ser satisfeitos perante a comunidade estatal (cf. Albrecht Randelzhofer, Grundrechte und Grundpflichten, in: Detlef Merten; Hans-Jürgen Papier [Ed.]. *Handbuch der Grundrechte*, Heidelberg, C.F. Müller, 2006, t. II, p. 605). Trata-se de um conceito separado do de direitos fundamentais. Não é um dever qualquer imposto ao cidadão pelo direito. É imprescindível que se trate de um dever previsto, de forma direta ou indireta, pela Constituição, e não pela legislação infraconstitucional.

39 Outro não é o entendimento de Antonio Herman Benjamin: "o texto constitucional brasileiro estatui, a um só tempo, deveres substantivos e instrumentais, genéricos e específicos, expressos e implícitos, todos igualmente relevantes, vinculantes e herdeiros das qualidades atemporais de sua exigibilidade e da transindividualidade de seus beneficiários" (Direito constitucional ambiental brasileiro, in: José Joaquim Gomes Canotilho; José Rubens Morato Leite [Org.] *Direito constitucional ambiental brasileiro*, 3. ed., São Paulo, Saraiva, 2010, p. 133).

40 Nesse sentido manifestam-se Ingo Sarlet e Tiago Fensterseifer (*Direito constitucional ambiental*, São Paulo, RT, 2011, p. 140).

41 Calha observar aqui a lição de Cristiane Denari: "o art. 225 da Constituição declara um fim a ser perseguido e indica algumas medidas fundamentais que devem ser observadas durante este percurso, porém o caminho propriamente dito está aberto" (op. cit., p. 252).

42 Cf. Cristiane Derani, op. cit., p. 255-256.

[43] Op. cit., p. 85.

[44] Ao lado desses instrumentos, Ana Yábar Sterling menciona os acordos voluntários que representariam uma terceira modalidade. São pactos celebrados com objetivo de melhoria ambiental, relacionada com as atividades de produção, transporte e distribuição de produtos contaminantes (Instrumentos jurídico-públicos de protección del medio ambiente, in: Ana Yábar Sterling [Dir.]; Pedro Manuel Herrera Molina [Coord.].*La protección fiscal del medio ambiente*, Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 2002, p. 127-183).

[45] *Umweltabgaben im Steuersystem*, Baden-Baden, Nomos, 1992, p. 34.*In verbis*: „Entscheidend für ökonomische Anreizinstrumente ist, dass (im Unterschied zum rechtlichen Instrumentarium) die privaten Wirtschaftssubjekte entscheiden können, ob sie dem finanziellen Anreiz folgen oder nicht".

[46] *Verfassungsmässigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern*, Köln, Lohmar, 1997, p. 23.

[47] Cf. Ana Yábar Sterling, op. cit., p. 128.

[48] Op. cit., p. 128.

[49] Setor prestigiado da doutrina cita, ainda, outra modalidade de instrumento econômico: os incentivos pelo cumprimento de regulamentações, que seriam de dois tipos: taxas pela não conformidade e as garantias do bom fim. Os primeiros são pagamentos que são efetuados pelo contaminador que não observou o regulamento de conteúdo ambiental. Já as citadas garantias consistem na compra de bônus ou de títulos por parte dos potenciais contaminadores, exigida pela Administração em face da edição de uma nova regulamentação com o propósito de se adiantar ao provável descumprimento desta (cf. Ana Yábar Sterling, op. cit., p. 133). Parece-nos que tais instrumentos são jurídicos, pois são implementados sem o uso da persuasão. Ademais, partem da existência de um pressuposto: a existência da norma geral e abstrata, veiculada pelo regulamento administrativo.

[50] Cf. Ana Yábar Sterling, op. cit., p. 131-132; Jorge Jiménez Hernández,*El tributo como instrumento de protección ambiental*, Granada, Colmares, 1998, p. 59.

[51] Op. cit., p. 59.

[52] Ana Yábar Sterling, op. cit., p. 131.

[53] Ana Yábar Sterling, op. cit., p. 132.

[54] Como explica Fábio Nusdeo, a escassez é um conceito relativo e não absoluto. E

acrescenta: “E não apenas quantitativo. Ou seja, um produto qualquer, mesmo sem ter alterada a sua disponibilidade física, pode se tornar mais ou menos escasso em função da extensão da necessidade que lhe cabe atender, a qual pode variar ao longo do tempo. Em termos mais técnicos poder-se-ia dizer que a escassez decorre da maior ou menor procura” (*Curso de economia*, 6. ed., São Paulo, RT, 2010, p. 27).

55 Op. cit., p. 28.

56 Fábio Nusdeo, op. cit., p. 28.

57 A eficiência produtiva diz respeito à adequada mobilização dos fatores de produção, enquanto a alocativa se refere à escolha dos bens e serviços que deverão ser produzidos (Ricardo Carneiro, *Direito ambiental*: uma abordagem econômica, Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 60).

58 Ricardo Carneiro, op. cit., p. 62.

59 Ute Sacksofsky, *Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben*, p. 7.

60 Ute Sacksofsky, op. cit., p. 7; Hansjürgens, Bernd, op. cit., p. 24.

61 Fábio Nusdeo, op. cit., p. 139.

62 Cf. Ute Sacksofsky, op. cit., p. 8; Bernd Hansjürgens, op. cit., p. 24; Dietmar Gosch, Juristische Beurteilung von Öko-Steuern, *Steuer und Witschaft*, n. 3, p. 201-216, 1990.

63 *Umweltökonomie*, Berlin, Springer, 2003, p. 55.

64 Por isso, Hans Wiesmeth afirma que os efeitos externos não são integrados aos mecanismos de mercado e com isso eles podem violar o mecanismo de alocação deste sistema (op. cit., p. 56).

65 Op. cit., p. 153.

66 Cf. Ute Sacksofsky, op. cit., p. 8; Bernd Hansjürgens, op. cit., p. 25.

67 Há quem defenda, também, uma audiência entre os interessados para solucionar o problema, como narra Ute Sacksofsky (Op. cit., p. 8).

68 Cf. Cristiane Derani, op. cit., p. 92.

69 Cf. Ute Sacksofsky, op. cit., p. 8-9; Bernd Hansjürgens, op. cit., p. 25.

70 Cf. Cristiane Derani, op. cit., p. 92.

71 Cf. Ute Sacksofsky, op. cit., p. 10; Bernd Hansjürgens, op. cit., p. 26.

72 Cf. Cristiane Derani, op. cit., p. 92.

73 Die Pigou-Steuer, *WiSt*, n. 8, p. 408, Aug. 1986.

74 Op. cit., p. 31. No mesmo sentido: Frank Balmes, op. cit., p. 9.

75 Op. cit., p. 14.

76 Contudo, não se pode perder de vista que esse modelo acabou transformando Pigou no padrinho de uma série de outras propostas políticas, variantes acerca da tributação dos efeitos externos (cf. Alfred Endres, op. cit., p. 408).

77 Cf. Bernd Hansjürgens, op. cit., p. 31.

78 Cf. Ute Sacksofsky, op. cit., p. 15.

79 Cf. Bernd Hansjürgens, op. cit., p. 31; Frank Balmes, op. cit., p. 10.

80 Op. cit., p. 32.

81 Cf. Ute Sacksofsky, op. cit., p. 15.

82 Fábio Nusdeo, op. cit., p. 159.

83 *In verbis*: "Environmental resources are in general limited and their use in production and consumption activities may lead to their deterioration. When the costs of this deterioration is not adequately taken into account in the price system, the market fails to reflect the scarcity of such resources both at the national and international levels. Public measures are thus necessary to reduce pollution and to reach a better allocation of resources by ensuring that prices of goods depending on the quality and/or quantity of environmental resources reflect more closely their relative scarcity and that economic agents concerned react accordingly". Disponível em: <www.ocde.com>. Acesso em: 15 fev. 2011.

84 *In verbis*: "The principle to be used for allocating costs of pollution prevention and control measures to encourage rational use of scarce environmental resources and to avoid distortions in international trade and investment is the so-called 'Polluter-Pays Principle'. This principle means that the polluter should bear the expenses of carrying out the above-mentioned measures decided by public authorities to ensure that the environment is in an acceptable state. In other words, the costs of these measures should be reflected in the cost of goods and services which cause pollution in production and/or consumption. Such measures should not be accompanied by subsidies that would create significant distortions in international trade and investment". Idem ibidem.

85 Cf. Rangel Barbosa e Patrícia Oliveira, O princípio do poluidor-pagador no

Protocolo de Quioto, *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, n. 44, p. 123, out./dez. 2006.

86 *Umweltrecht*, 3. ed., München, Beck, 2004, p. 191.

87 *Umweltrecht*, München, Beck, 2010, p. 12. No mesmo sentido: Klaus Messerschmidt (*Umwetlabgaben als Rechtsproblem*, Berlin, Duncker & Humblot, 1986, p. 87). Por esse motivo, afirma Alexandra Aragão que o princípio do poluidor-pagador "não se reconduz, de todo, a um simples princípio de responsabilidade civil" (O direito constitucional do ambiente na União Europeia, in: José Joaquim Gomes Canotilho; José Rubens Morato Leite [Org.], *Direito constitucional ambiental brasileiro*, 3. ed., São Paulo, Saraiva, 2010, p. 68).

88 No mesmo sentido opina Kloepfer, ao afirmar que "o princípio do poluidor-pagador não representa um puro princípio de atribuição de custos. Ele significa muito mais, em geral que o poluidor fundamentalmente arca com a responsabilidade material e financeira pela proteção ambiental, que ele, através de parcial prevenção ou eliminação ou compensação financeira da degradação ambiental, tem que satisfazer" (op. cit., p. 190).

89 Lutz Wicke, *Umweltökonomie*, 4. ed., München, Vahlen, 1993, p. 152.

90 Op. cit., p. 50-51.

91 Cf. Rangel Barbosa; Patrícia Oliveira, op. cit., p. 125.

92 Op. cit., p. 191-194.

93 Michael Kloepfer, op. cit., p. 192.

94 Idem, ibidem.

95 Idem, p. 193.

96 Idem, p. 194.

97 Há quem sustente, também, que o fundamento do princípio é o direito de propriedade. Paulo Affonso Leme Machado comunga com esse entendimento. Diz ele: "o uso gratuito dos recursos naturais tem representado um enriquecimento ilegítimo do usuário, pois a comunidade que não usa do recurso ou que o utiliza em menor escala fica onerada. O poluidor que usa gratuitamente o meio ambiente para nele lançar os poluentes invade a propriedade pessoal de todos os outros que não poluem, confiscando o direito de propriedade alheia" (op. cit., p. 71). Outros, como José Luis Pérez de Ayala, defendem que é um princípio de justiça comutativa (Consideraciones jurídicas. El principio "quien contamina, paga",

como principio de justicia del tributo, in: Ana Yábar Sterling [Dir.]; Pedro Manuel Herrera Molina [Coord.].*La protección fiscal del médio ambiente*, Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 2002, p. 153).

98 Quadra bem aqui citar a lição de Ricardo Lobo Torres, quando afirma que o princípio do poluidor-pagador "é princípio de justiça porque busca evitar que repercuta sobre a sociedade a obrigação de suportar os custos da sustentação do meio ambiente sadio" (Valores e princípios no direito tributário ambiental, in: Heleno Taveira Tôrres [Org.], *Direito tributário ambiental*, São Paulo, Malheiros, 2005, p. 27).

99 *Derecho tributario ambiental*, p. 43.

100 Normas tributárias indutoras em matéria ambiental, in: Heleno Taveira Tôrres (Org.), *Direito tributário ambiental*, São Paulo, Malheiros, 2005, p. 235-256.

101 Cf. Pedro Manuel Herrera Molina, op. cit., p. 43.

102 Amadeu dos Anjos Vidonho Junior; Márcia Nazaré Ribeiro dos Santos Vidonho As externalidades e o princípio do poluidor pagador no direito ambiental, *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Pará*, Belém, n. 12/13, p. 120, jan./jun./jul./dez. 2005.

103 *Direito do ambiente*, 7. ed., São Paulo, RT, 2001, p. 1.075.

104 *Umweltökonomie*, 4. ed., München, Vahlen, 1993, p. 153-155.

105 Na doutrina alemã há quatro posições sobre o conceito de poluidor: (i) poluidor é aquele que se situa no âmbito de influência da matéria-prima onerada; (ii) poluidor é todo aquele que aparece como causador de um ônus para o meio ambiente; (iii) poluidor é aquele que causa a poluição ambiental e tem condições de apoiar as respectivas concepções estatais de tutela ambiental; (iv) poluidores são todos aqueles que contribuem, dentro de uma cadeia causal, para poluir o meio ambiente (cf. Klaus Messerschmidt, op. cit., p. 94).

106 Das „Verursachenprinzip" als Leerformel, *Juristische Zeitung*, n. 17, p. 787, 1989.

107 De qualquer forma, o ordenamento jurídico, sozinho, sem o uso de instrumentos complementares, não é capaz de realizar o princípio do poluidor-pagador, consoante lembra Paul G. Flockermann (Stellenwert des Umweltschutzes in Rahmen der Steuerpolitik, p. 69).

108 Na prática, como observa Michael Kloepfer, o princípio do poluidor é aplicado

por meio de uma combinação de instrumentos (Umweltschutz durch Abgaben, *Die Öffentliche Verwaltung*, n. 17, p. 595, set. 1975).

109 De qualquer forma, sem a definição de padrões de proteção ao meio ambiente, como, por exemplo, níveis de emissão toleráveis, e sem a adoção de decisões políticas que priorizem o meio ambiente, o princípio será uma "palavra vazia", como assinala Kloepfer (op. cit., p. 594).

110 Em sentido contrário posiciona-se Kloepfer, ao defender que o princípio vale fundamentalmente tanto para o modelo de internalização de custos quanto como modelo de remuneração do meio ambiente como um bem público (op. cit., p. 594).

111 Cf. Amadeu dos Anjos Vidonho Júnior; Márcia Nazaré Ribeiro dos Santos Vidonho, op. cit., p. 124.

112 Alexandra Aragão posiciona-se de forma diferente, ao defender que o princípio atua antes e independentemente da existência de um dano ambiental. Por conseguinte, sustenta que o montante dos pagamentos deve ser proporcional aos custos de precaução e prevenção, e não aos danos causados (op. cit., p. 69).

113 Op. cit., p. 144.

114 Neste sentido: Bernd Bender; Reinhard Sparwasser; Rüdiger Engel*(Umweltrecht*, 3. ed. Heidelberg, C.F. Muller, 1995, p. 28); Reiner Schmidt (*Umweltrecht*, p. 13); Lutz Wicke (op. cit., p. 156); e Klaus Messerschmidt (op. cit., p. 87-88).

115 Esse princípio opõe-se, portanto, ao do poluidor-pagador, representando uma exceção à regra de que quem provoca a degradação ambiental deve por esta ser responsabilizado (Michael Kloepfer, op. cit., p. 195-196).

116 Amadeu dos Anjos Vidonho Júnior; Márcia Nazaré Ribeiro dos Santos Vidonho op. cit., p. 122.

117 Sobre o assunto, observam Amadeu dos Anjos Vidonho Júnior e Márcia Nazaré dos Santos Vidonho que "mesmo que haja repercussão, mantém-se intacto um de seus objetivos: que os custos não sejam suportados por terceiros, mas por aqueles que lhe deram causa e, ainda, não devemos descurar do fato de que a indústria produz porque há quem adquira o produto, pelo que não deixa de estar o ônus a ser suportado por quem, ainda que por via reflexa, dá-lhe causa" (op. cit., p. 123).

118 Michael Kloepfer, op. cit., p. 194-195.

119 Amadeu dos Anjos Vidonho Júnior; Márcia Nazaré Ribeiro dos Santos Vidonho op. cit., p. 121.

[120] Neste particular, observa Cristiane Derani que "a realização desta diretriz do poluidor-pagador é um fator necessário para a efetivação do direito constitucional a um meio ambiente ecologicamente equilibrado. Esse princípio é um meio de que se vale tanto o aplicador da legislação, especialmente na formação de políticas públicas, como o legislador, na elaboração de textos destinados a uma proteção mais eficiente dos recursos naturais" (op. cit., p. 149).

[121] Cf. Pedro Manuel Herrera Molina, *Derecho tributario ambiental*, p. 46.

[122] Em sentido estrito.

[123] Sobre o tema, conferir *infra*, cap. VI.

[124] Pedro Manuel Herrera Molina, op. cit., p. 48.

[125] Posicionam-se a favor da aplicação do princípio do poluidor-pagador em matéria de tributação ambiental no Brasil, dentre outros, Ricardo Lobo Torres (Valores e princípios no direito tributário ambiental, in: Heleno Taveira Tôrres [Org.], *Direito tributário ambiental*, São Paulo, Malheiros, 2005, p. 21-54), José Marcos Domingues Oliveira (*Direito tributário e meio ambiente*, Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 40). Já Heleno Taveira Tôrres admite a possibilidade de aplicação desse princípio apenas em relação às contribuições de intervenção e mesmo assim dentro de determinados limites (Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados "tributos ambientais", p. 105).

[126] Cf. *infra*, cap. VI.

[127] Cf. *infra*, cap. VIII.

[128] Cf. *supra*, cap. II.

1 DELIMITAÇÃO DO CONCEITO

O conceito de tributo ambiental é controverso na doutrina.

Na Alemanha, Frank Balmes defende que os tributos ambientais são "prestações pecuniárias de direito público (impostos, taxas, contribuições e contribuições especiais), que são cobradas para o cumprimento de fins ecológicos".[1] Logo, nessa proposta teórica qualquer tributo relacionado com o meio ambiente pode ser qualificado como tributo ambiental. Todavia, a mera utilização da receita do tributo no interesse do meio ambiente não o transforma num tributo ambiental, para Balmes.[2] Para ele, é imprescindível que o tributo seja exigido necessariamente para provocar alteração de comportamento,[3] ou seja, que apresente a função indutora (*Lenkungsfunktion*). Desse modo, o doutrinador alemão entende que o tributo em exame não pode ser compreendido como uma fonte financeira dos instrumentos de proteção ao meio ambiente. O fim visado deve ser a tutela ambiental. Por tal razão, defende que deve existir exclusivamente a função indutora, com ou sem um fim financeiro adicional. Por isso, conclui Balmes: "tributos ambientais são em sentido estrito tributos (impostos, taxas, contribuições e contribuições especiais), os quais através da sua cobrança buscam alcançar um fim com motivação de política ambiental, seja ele principal ou acessório".[4]

Reinhard Hendler apresenta um conceito diferenciado, pois não estabelece a função indutora como uma nota ineliminável do tributo ambiental:

> Tributos ambientais são prestações pecuniárias de direito público (impostos, taxas, contribuições, contribuições especiais e contribuições especiais de absorção), que são cobradas para o cumprimento de fins ecológicos. Para isso pode tanto se tratar de um fim de indução de comportamento como também fim financeiro, bem como uma combinação de ambos.[5]

Já Klaus Messerschmidt apresenta um conceito mais amplo, ao afirmar que se

trata de um "tributo que é cobrado para o financiamento de medidas de proteção ao meio ambiente, bem como também que a cobrança do tributo é o próprio meio para a condução da política ambiental".[6] Vale notar, assim, que a função indutora não integra necessariamente o conceito de Messerschmidt. O autor também esclarece que o tributo ambiental pode representar uma compensação pela exigência de bens ambientais ou a produção de danos ao meio ambiente, cobrada do poluidor. Inclusive, pode servir, segundo ele, para compensar diferentes ônus econômicos de indivíduos usuários do meio ambiente, especialmente consolidar as vantagens da liberdade de concorrência.[7] Disso se infere que o conceito em tela é bastante amplo, alcançando um leque grande de situações e, por conseguinte, possibilitando uma identificação de um número maior de tipos de tributos ambientais, como será adiante analisado.

Ao estudar o tema, Michael Rodi não conceitua os tributos ambientais, fazendo-o tão somente em relação aos impostos ambientais (*Umweltsteuern*), afirmando que são aqueles ecologicamente relevantes, ou seja, impostos relacionados à proteção do meio ambiente.[8]

Na doutrina espanhola pode-se destacar o pensamento de Pedro Manuel Herrera Molina. Após indagar se o critério decisivo para delimitar o conceito seria a estrutura do tributo ou o destino da sua receita, o Catedrático da Universidade Complutense de Madri conclui que os autênticos tributos ambientais são aqueles que representam um incentivo à proteção do meio ambiente, elegendo, assim, a função indutora como o traço caracterizador da exação.[9] Outro trabalho de peso na Espanha foi apresentado por Jorge Jiménez Hernández, que elaborou um conceito amplo sobre o instituto, admitindo que os tributos ambientais possam objetivar a redistribuição do custo da reparação ao meio ambiente ou incentivar a prática de condutas menos lesivas a este bem jurídico.[10]

Na Itália, Victor Uckmar afirma que o que qualifica um tributo como ambiental é uma relação causal e direta entre uma unidade física e o pressuposto do tributo. Para o autor, os tributos ambientais em sentido lato são todos aqueles nos quais exista um objetivo de tutelar o meio ambiente. Em sentido estrito, são aqueles que inserem um fator contaminante no pressuposto da imposição.[11]

Em Portugal, José Casalta Nabais leciona que o traço característico dos tributos

ambientais é a finalidade extrafiscal ecológica, e não o destino das receitas.[12] Cláudia Dias Soares, especialista no tema, acompanha esse posicionamento, sustentando que é a finalidade o critério adequado para qualificar os tributos ambientais.[13]

A exemplo do que ocorre em outros países, no Brasil também reina divergência sobre o conceito de tributo ambiental. Em clássico estudo elaborado sobre o assunto, José Marcos Domingues de Oliveira sustenta que o tributo ambiental tanto pode ser utilizado com o propósito de arrecadar receitas para o custeio das atividades a serem desempenhadas no campo ambiental, quanto para estimular a prática de condutas benéficas ao meio ambiente ou desestimular a realização de atividade poluidora.[14] Regina Helena Costa comunga com esse entendimento, ao formular conceito amplo sobre o instituto. Para a autora, a tributação ambiental importa na utilização de instrumentos tributários para arrecadar receitas para a prestação de serviços públicos de natureza ambiental, ou com finalidade extrafiscal.[15] Essa trilha é seguida por Denise Lucena Cavalcante, ao defender que o traço característico do tributo em pauta é a produção de seus efeitos na proteção do meio ambiente.[16] A autora defende, ainda, que a extrafiscalidade não é um traço característico desta figura.[17] No mesmo sentido caminha Simone Martins Sebastião.[18] Posição semelhante parece ser defendida por Lise Vieira da Costa Tupiassu, ao sustentar a criação de tributos ambientais de caráter extrafiscal e o uso dos impostos ordinários, que apresentam função fiscal, para proteger o meio ambiente.[19] Conceito ainda mais extenso é formulado por Jorge Henrique de Oliveira Souza, que engloba na expressão "tributo ambiental" todas as exações que, pela sua materialidade, vinculação de receitas ou orientação de condutas, se destinam à preservação ambiental.[20] De igual maneira, Paulo Henrique do Amaral também apresenta um conceito muito amplo, ao admitir os critérios da finalidade, do destino da receita e da estrutura do tributo para qualificar os tributos ambientais.[21]

Posição original é encampada por Heleno Tôrres.[22] Para ele, a relação entre as competências tributária e ambiental é que pode justificar a criação de um tributo ambiental, todavia, desde que também se faça presente um "motivo" constitucional e que este repercuta na regra-matriz de incidência do tributo.[23] O "motivo

constitucional" seria a preservação e conservação do meio ambiente. É importante observar que o conceito de motivo, para o autor, é o de finalidade, e não de causa do tributo.[24] Dessa forma, o Professor Titular da USP utiliza um critério finalístico para definir a figura em exame.

Esse entendimento apresenta um ponto bastante valioso, o chamar a atenção para a necessidade da presença de uma competência ambiental para a instituição do tributo em exame. No entanto, o conceito de motivo, por ele adotado, é bastante problemático, pois não pode ser equiparado à finalidade. São noções distintas, inconciliáveis em uma mesma expressão. Outro ponto que merece ser criticado é a recusa do autor ao caráter extrafiscal do tributo em análise, posição com a qual não concordamos, por entendermos que o direcionamento de condutas é uma nota típica da figura epigrafada, consoante assinalado anteriormente. Se este for recusado, o que justificaria, então, a necessidade da presença de uma competência material ambiental, como sustentado pelo eminente Professor? Neste particular, o posicionamento, portanto, é contraditório, com o devido respeito ao seu autor.

Parece-nos que o direcionamento de comportamentos favoráveis ao meio ambiente é um traço indissociável do conceito de tributos ambientais, convém reafirmar mais uma vez. Como essa modalidade de tributo constitui um instrumento econômico destinado à internalização dos custos, convém salientar, é estruturado com base no princípio do poluidor-pagador.[25]

Por força da aplicação desse princípio, deve prevalecer a função de prevenção e precaução na defesa do meio ambiente.[26] Tais objetivos são atingidos mediante a presença na figura tributária do fim de incentivar ou desincentivar a prática de comportamentos. Ainda que a arrecadação do tributo seja vinculada ao custeio de medidas de proteção do meio ambiente, isso não será suficiente para qualificá-lo como ambiental, pois o destino da receita não integra a estrutura da exação. Ademais, o risco de desvio de receitas torna a admissão de um tributo ambiental com finalidade fiscal algo muito problemático. Ao se admitir a extensão do conceito para atingir esse tipo de tributo (fiscal), estar-se-á abrindo, também, a possibilidade para a instituição de outros tipos de tributos, qualificados pelo destino da receita (ex.: tributo educacional, tributo da saúde etc.), aumentando de forma aleatória a carga tributária.

Por tais motivos, defende-se que o caráter direcionador e o efeito estruturante são as notas típicas dos tributos ambientais por serem os mais aptos e idôneos ao alcance da tutela ambiental. Recusa-se, assim, qualquer possibilidade de criação de tributos ambientais com fins fiscais (financeiros), à luz do nosso ordenamento.

Por conseguinte, pensamos que, em sentido estrito, tributo ambiental é aquele que tem finalidade (fim) de estimular a realização de condutas de preservação do meio ambiente, no âmbito da prevenção, estruturando tais comportamentos. Para que esse desiderato seja alcançado, a norma tributária agrava determinado comportamento (poluidor), incentivando a realização de uma conduta que preserve o meio ambiente.[27]

Como a função indutora também pode se fazer presente em norma de ônus fiscal,[28] estabelecida dentro do regime previsto para um tributo, em tal situação a indução será uma mera função acessória da exação. É o que ocorre, por exemplo, quando determinado agravamento de alíquota de um tributo indireto é previsto para o caso de comercialização de um produto que degrada o meio ambiente. Em tais situações, quando uma norma tributária indutora integrar o regime aplicável a um tributo ordinário (tributo clássico), visando com isso a tutelar o meio ambiente, ocorrerá a inserção de um elemento ecológico no âmbito de um tributo ordinário, que não poderá ser por isso qualificado de "ambiental".

Conclui-se, portanto, no sentido de que o critério necessário à identificação do tributo ambiental é a presença da finalidade de direcionamento e do efeito estruturante: estimular a prática de comportamentos benéficos para o meio ambiente ou desestimular a realização de condutas que o degradam. Em sentido estrito, considera-se tributo ambiental aquele direcionado ao alcance deste fim, por meio da extrafiscalidade direcionadora, apresentando o efeito estruturante (*Gestaltungswirkung*) como o predominante.

Essa finalidade seria o único traço característico dos tributos ambientais? Em outros termos, a aplicação do princípio do poluidor-pagador, por meio de uma norma tributária, seria suficiente para conformar, estruturar um tributo ambiental?

A resposta indubitavelmente é negativa, como será a seguir examinado.

2 PERFIL DO TRIBUTO AMBIENTAL NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

O princípio do poluidor-pagador não é o único que estrutura a figura em pauta. Como o tributo ambiental é compatível com algumas espécies tributárias, como será adiante estudado, será necessária, também, a observância da estrutura da respectiva exação, traçada pela Constituição Federal. Assim, por exemplo, se o tributo ambiental vier a consistir em uma taxa ambiental, o princípio da equivalência deverá ser observado. Para os impostos, aplicar-se-á a capacidade contributiva. Destarte, o modelo constitucional da espécie tributária deverá ser observado no momento da criação de um tributo ambiental.

Isso significa que a estrutura do tributo ambiental é dupla, pois deverá observar o princípio do poluidor-pagador e também aquele estruturante da figura tributária em que vier a se revestir. Assim, os perfis constitucionais das espécies tributárias não poderão ser abandonados no momento da criação do tributo epigrafado.

Portanto, há uma *dupla conformação* nos tributos ambientais.

Daí decorre a presença necessária de uma *materialidade específica*: um ato de contaminação ambiental. Nos impostos ambientais, o aspecto material da hipótese de incidência tributária consistirá em um ato de degradação ambiental. Nas taxas ambientais, a degradação deverá estar relacionada diretamente com a prestação de um serviço público ou o exercício do poder de polícia. Em relação às contribuições especiais ambientais, a materialidade também deverá consistir em um comportamento poluidor. Eis, assim, um outro traço que compõe o perfil da figura em pauta.

A presença de uma *competência constitucional ambiental* é indispensável para a configuração do tributo ambiental.[29] No caso brasileiro, as regras de outorga de competência ambiental, que poderão ser aplicadas para a criação de um tributo ambiental, foram veiculadas pelo art. 225 da Carta Magna.

O inciso I do mencionado enunciado prescritivo estabelece que é dever do Poder Público "preservar e restaurar os processos ecológicos essenciais e prover o manejo ecológico das espécies e ecossistemas". Enquanto a preservação diz respeito ao conjunto de métodos, procedimentos e políticas que visam à proteção, a restauração

indica a restituição de um ecossistema ou de uma população silvestre já degradada.[30] Sendo assim, a restituição pressupõe a existência de um ato de degradação ambiental. O tributo ambiental não tem função reparatória, razão pela qual não pode ser utilizado nesta hipótese. Todavia, a função de preservação possibilita a instituição dessa figura tributária. Pode-se, por exemplo, criar um imposto cuja materialidade seja a realização de procedimentos que possam importar em degradação ambiental.

Outro dever atribuído ao Estado é o de "preservar a diversidade e a integridade do patrimônio genético do País e fiscalizar as entidades dedicadas à pesquisa e manipulação de material genético" (art. 225, § 1.º, II, CF). O dever de fiscalização aqui regulado, pode possibilitar a criação de uma taxa de polícia ambiental.

O inciso III do dispositivo em comento versa sobre a definição de espaços especialmente protegidos, sendo a alteração e a supressão permitidas somente por meio de lei. A realização desse dever não tem qualquer relação com os tributos ambientais, posto que a mencionada definição deve ser realizada por lei ambiental, de caráter específico.

No inciso IV consta a exigência de Estudo Prévio de Impacto Ambiental para a instalação de obra ou atividade potencialmente causadora de significativa degradação do meio ambiente. A exigência deste Estudo faz parte do procedimento administrativo de licenciamento ambiental, o qual importa na prática de atos de polícia administrativa. Sendo assim, no exercício dessa atividade administrativa, o Poder Público pode instituir taxas de serviço ou taxas de polícia, a exemplo daquelas atualmente exigidas por alguns Municípios da Federação, intituladas de "taxas de licenciamento ambiental".

No inciso V atribuiu-se ao ente público o dever de "controlar a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente". Em tais casos, a atividade de controle comportará a fiscalização, a qual pode justificar a instituição de uma taxa de polícia ambiental. Ademais, como o controle também significa a prevenção, poderá ser instituído um imposto ambiental para impedir e, destarte, controlar a realização de uma atividade que gere riscos ambientais. Ex.: criação de um imposto que tenha por

materialidade a realização de processos de produção de mercadorias que geram riscos de danos ambientais, para incentivar a modificação desses processos produtivos por parte das empresas que o adotem.

O inciso VI trata do dever de promoção da educação ambiental, em todos os níveis de ensino, hipótese atualmente regulada pelo art. 2.º, X da Lei 6.938/1981, a qual não tem qualquer relação com os tributos em estudo.

Por fim, o inciso VII estabelece um dever de proteção à fauna e à flora, o qual também pode motivar a criação de um imposto ou de uma contribuição especial ambiental.[31]

Quanto ao dever de recuperação do meio ambiente degradado, previsto pelo § 2.º do art. 225, trata-se da consagração do princípio do poluidor-pagador, que fundamenta a criação dos tributos ambientais, como examinado anteriormente.

Por fim, o disposto no § 3.º versa sobre ilícitos ambientais, os quais são incompatíveis com a tributação ambiental.

Evidencia-se, com a análise do art. 225 da Constituição Federal, que foram previstos vários deveres que autorizam a criação do tributo ambiental. Se uma dessas hipóteses autorizativas não se fizerem presentes, o tributo ambiental não poderá ser instituído, pois, por se tratar de um tributo direcionador, pressupõe a presença de uma dupla competência (material e tributária).

Como consequência do perfil do tributo ambiental, a norma instituidora desta exação submete-se a um *duplo controle de validade*: perante as regras e princípios ambientais e em face das normas tributárias (regras e princípios). O juízo de adequação dos tributos ambientais é duplo, portanto, pois exige uma compatibilidade perante as normas constitucionais que versam sobre matéria ambiental e as que integram o sistema constitucional tributário.

Dessa forma, tenta-se avançar mais na configuração dos tributos ambientais, em relação à importante contribuição dada sobre a matéria pela doutrina germânica, acima analisada, pois aqui se defende que a finalidade de direcionamento é indispensável, mas por si só não explica o perfil dos tributos ambientais. É preciso levar em consideração, neste particular, as peculiaridades do nosso ordenamento

jurídico, em especial o sistema constitucional tributário, evitando-se uma aplicação acrítica de doutrinas estrangeiras.

3 REAÇÕES DO DESTINATÁRIO DA NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA

Na busca da realização do fim de proteção ambiental, a norma tributária indutora onera financeiramente o comportamento que degrada o meio ambiente para com isso poder induzir o comportamento dos agentes econômicos ou do consumidor.

Com a criação do tributo indutor, três formas de reações de adaptação do contribuinte poderão aparecer.[32] A primeira é a substituição da atividade poluente. Nesse caso, o produto ou o processo de produção poluente é substituído, reduzindo-se ou eliminando-se, por conseguinte, a degradação ambiental.

É possível, ainda, que o contribuinte adote medidas de economia, de poupança, por meio da redução do consumo do produto poluente, do bem onerado ou por meio da redução da energia onerada, para diminuir a degradação ambiental.

Por fim, o contribuinte poderá adotar um processo de inovação, alterando o processo de produção ou de fabricação do bem, de forma que as circunstâncias de degradação ambiental sejam eliminadas ou reduzidas.

Em qualquer caso, será facultado ao contribuinte pagar o tributo ou praticar uma das condutas possíveis[33] para alterar a sua incidência, realizando, destarte, o fim indutor objetivado.

4 TIPOS DE TRIBUTOS AMBIENTAIS

As modalidades de tributos ambientais poderão variar em função do conceito adotado acerca desta categoria. Logo, dependendo da maior ou menor extensão do objeto de estudo, poderão ser elencados vários tipos de tributos ambientais.

Determinada corrente doutrinária, ao sustentar que o tributo ambiental pode ter a função indutora ou fiscal, ou seja, pode servir para estimular a prática de comportamentos favoráveis à preservação ambiental ou para financiar políticas públicas de proteção ambiental, advoga a existência de uma concepção dicotômica,

separando tais tributos em duas espécies: fiscais (*Umweltfinanzierungsabgaben*) e indutores (*Lenkungsabgaben*).[34]

Uma segunda concepção separa os tributos ambientais em três categorias: tributos exclusivamente indutores (*ausschliesslich verhaltenslenkenden Umweltabgaben*), tributos indutores com fins financeiros ecológicos (*Verhaltenslenkende Umweltabgaben mit ökologischem Finanzierungszweck*) e tributos ambientais puramente fiscais (*reine Umweltfinanzierungsabgaben*).[35]A primeira categoria compreende os tributos que são instituídos exclusivamente para provocar uma mudança de comportamento em favor da proteção do meio ambiente, sem que as receitas arrecadadas sejam direcionadas para fins ambientais.[36] A segunda modalidade consiste num tributo de duplo efeito, pois além de buscar induzir a realização de condutas que preservem o meio ambiente, vincula suas receitas para a realização de tarefas públicas de proteção ao meio ambiente.[37] Por fim, os tributos ambientais puramente fiscais são neutros quando à indução de comportamentos, visando apenas a arrecadar recursos financeiros para a realização de atividades estatais de preservação ambiental.[38]

Outra corrente doutrinária defende a existência de quatro espécies de tributos ambientais: tributos ambientais fiscais (*Umweltfinanzierungsabgaben*), tributos ambientais pelo uso do meio ambiente (*Umweltnutzungsabgaben*), tributos ambientais compensatórios (*Umweltausgleichsabgaben*) e indutores (*lenkende Umweltabgaben*).[39] Os tributos fiscais servem para financiar o custo das medidas estatais de proteção ao meio ambiente, enquanto a segunda espécie corresponde a uma remuneração a ser paga ao Estado pela utilização de recursos naturais.[40] Já a terceira espécie busca apenas uma compensação financeira pela intervenção no meio ambiente.[41] Por fim, os tributos indutores são os que oneram um comportamento que degrada o meio ambiente.

Por outro lado, outro setor doutrinário utiliza mais de um critério para identificar os tributos ambientais. Nesse sentido posiciona-se Christian Müller, que diferencia esses tributos de acordo com três critérios: finalidade da atividade, modalidades de efeitos e vinculação com a hipótese de incidência tributária.[42] Com base no primeiro critério, encontram-se quatro espécies de tributos (com função fiscal, com função

indutora, tributos pelo uso do meio ambiente e tributos compensatórios), como sustentado pela corrente acima examinada.[43] Com relação ao segundo critério, defende-se a existência de tributos com efeito de ônus (*belastenden Wirkung*) ou de subvenções de proteção ambiental. Já quanto à conexão com a hipótese de incidência, os tributos podem ser separados em tributos sobre atividades contaminantes, os quais alcançam o próprio comportamento que degrada o meio ambiente, ou tributos sobre objetos contaminantes, que são as figuras que incidem sobre a produção ou o uso de objetos que contaminam o meio ambiente.[44]

Outra proposta doutrinária que merece ser destacada também utiliza vários critérios para separar os tributos ambientais, a saber: (i) perfil da exação; (ii) função; (iii) aplicação das receitas.[45] Com base no primeiro critério, que, em verdade, se refere à conexão da hipótese com a degradação ambiental, pode-se separar os tributos ambientais nas seguintes modalidades: (a) tributos *input* – são aqueles que oneram a matéria-prima utilizada; (b) tributos *output* – encarecem o produto elaborado, incidindo, portanto, sobre o consumo de bens nocivos ao meio ambiente. Com isso, busca-se reduzir a demanda por tais bens; (c) tributos sobre o processo de fabricação (tributos sobre a tecnologia) – oneram determinado processo de fabricação de bens; (d) tributos sobre a emissão bruta – são os que gravam a produção ou o consumo de emissões que contaminam o ar, o solo ou a água. O objetivo desta exação é a redução da concentração de poluentes ou a alteração do uso de matéria-prima ou do processo de fabricação.[46] No que se refere à função, os tributos podem ser separados em indutores e fiscais.[47] Por fim, quanto à aplicação da receita, três modalidades podem existir: (a) tributos ambientais cujas receitas são direcionadas ao orçamento geral; (b) tributos ambientais com receitas dirigidas ao orçamento ou a um Fundo, sendo vinculadas à realização de políticas públicas ambientais; e (c) tributos com receitas vinculadas e um determinado grupo.[48]

A análise dessas propostas doutrinárias demonstra que variam conforme o conceito que se adote acerca dos tributos ambientais. Segundo a concepção defendida no presente estudo, o tributo ambiental é o que visa a induzir a realização de comportamentos favoráveis ao meio ambiente ou a desestimular a prática de condutas contaminantes. Assim sendo, a função indutora é ineliminável desse conceito. Por

conseguinte, não tem cabimento a separação entre tributos indutores e fiscais. Quanto aos tributos pelo uso do meio ambiente ou compensatórios, oneram o uso de recursos ambientais, porém, ao fazê-lo, devem, em verdade, desestimular a utilização do meio ambiente. Logo, também podem ser enquadrados na classe dos tributos indutores. Acresça-se, ainda, que esse critério alcança apenas um tipo de espécie tributária, as taxas, não servindo como um fator geral de diferenciação entre todos os tributos ambientais.

Quanto ao uso da receita, não pode ser erigido como critério para separar os tributos ambientais, pois o destino da arrecadação localiza-se fora da regra-matriz de incidência tributária. A receita dos tributos ambientais é mero elemento acessório, como pontua Stefan Bach.[49] Por conseguinte, a classificação daí decorrente não deve ser aceita.

Não se deve, contudo, perder de vista que a vinculação da hipótese com o meio ambiente de fato é muito importante, pois demonstra de que maneira a exação pode tributar condutas contaminadoras. Porém, é melhor falar nestes casos em separação pelo aspecto material da hipótese de incidência, para realçar que o ponto de distinção é o comportamento onerado com a norma de incidência. Vale dizer, o núcleo da hipótese é que funciona como um critério de diferenciação, e não a hipótese tributária como um todo. De qualquer modo, esse critério é aplicável a algumas espécies tributárias, como, por exemplo, os impostos, razão pela qual não pode ser utilizado como um padrão de alcance geral.

A escolha de cada tipo de tributo ambiental vai depender das circunstâncias do caso concreto, que irão definir qual o meio mais adequado para se tutelar o meio ambiente, induzindo a prática de comportamentos.

5 TRIBUTO AMBIENTAL *VERSUS* INSTRUMENTOS TRADICIONAIS DO ORDENAMENTO JURÍDICO

A tutela do meio ambiente pode ser alcançada por meio dos instrumentos clássicos previstos pelo ordenamento jurídico, os quais não oferecem ao administrado uma flexibilidade quanto ao universo de ação, como as ordens, proibições,

imposições, sanções, responsabilização jurídica etc.

De igual modo, idêntico escopo pode ser atingido por meio do uso de instrumentos mais modernos, por meio dos quais a proteção do meio ambiente poderá ser obtida com a realização de um comportamento voluntário do cidadão. Tais instrumentos, portanto, atingem a formação da vontade do administrado, sem o uso da coerção. Como exemplos destes modernos instrumentos, pode-se citar os apelos públicos, advertência (aviso), compromisso, orientação e, em especial, os tributos ambientais.

Uma das principais vantagens dos tributos ambientais é a compatibilidade com o mercado.[50] Trata-se de um instrumento que leva em consideração o funcionamento da economia de mercado, para convencer o sujeito que exerce atividade econômica a se comportar de forma mais suave, mais benéfica ao meio ambiente.

Já o ordenamento jurídico, com o uso de instrumentos clássicos, trabalha com licenças, proibições, autorizações para a realização de determinada atividade etc. Esse modelo, portanto, admite que dentro de determinados limites, normativamente estabelecidos, a atividade possa ser exercida sem agredir o meio ambiente. Disso resulta uma série de desvantagens em relação à solução do tributo ambiental:

i) instrumentos clássicos definem uma oneração máxima para o meio ambiente. Logo, não usam o expediente do estímulo, do incentivo para que a atividade seja exercida muito aquém do limite estabelecido. Isso gera um perigo para as empresas, pois se realizarem investimentos altos em fins ecológicos poderão sofrer aumento nos custos de produção, sacrificando a sua competitividade no mercado;[51]

ii) o cumprimento desses limites é obtido mediante o uso da coação e do mandamento. A consequência é um direito ambiental de feição nitidamente repressiva;

iii) o sistema clássico necessita de uma fiscalização administrativa intensiva, o que gera altos custos para a Administração Pública;

iv) uma contínua adaptação do padrão ambiental ao estágio das modernas técnicas resulta deficiente ou atrasada, em face das dificuldades de adaptação das normas a uma nova situação fática. Nesse caso, existirá um descompasso entre as possíveis e as efetivas medidas de proteção ambiental;

v) esse processo é inefetivo ou causa um grande custo econômico, pois o fim objetivado não pode ser alcançado com o uso de poucos recursos;

vi) há um déficit na execução do ordenamento, ou seja, de eficácia deste, que o enfraquece;[52]

vii) com os instrumentos clássicos, são atribuídos para sujeitos com custos individuais diferentes, a mesma prestação para a conservação e limpeza do meio ambiente, o que gera um alto e, muitas vezes, desnecessário custo econômico para as empresas;

viii) a autorização para a atividade onerosa ao meio ambiente é conferida por meio dos instrumentos tradicionais sem verificar o respectivo benefício econômico para a empresa;[53]

ix) o modelo de ordens e proibições necessita de uma grande quantidade de informações, de modo que o Estado precisa, para a determinação da situação, da técnica de conhecimento disponibilizado pela economia.[54]

De outro lado, o perigo de uma baixa realização, aplicação dos tributos ambientais é mais baixo. De igual modo, são mais baixos os custos administrativos para a sua implementação.[55]

Outra vantagem dos tributos ambientais é que podem conduzir a um processo de inovação da economia, tanto para o meio ambiente quanto para as técnicas de produção, enquanto os instrumentos clássicos do ordenamento circunscrevem-se às técnicas antigas. Em outras palavras, existe uma maior flexibilidade dos tributos ambientais, que se adaptam mais facilmente às alterações fáticas do que as proibições e os mandamentos. Por isso, Frank Balmes afirma que os tributos ambientais são os "meios mais flexíveis para exercitar a proteção ao meio ambiente".[56]

Outrossim, os tributos ambientais, como nota Klaus Messerschmidt, facilitam a adoção de medidas de prevenção, além de incentivar a gestão da tutela ambiental.[57]

Por outro lado, os tributos ambientais apresentam algumas desvantagens, como a dificuldade de sua utilização em casos de emergência, porque os efeitos do instrumento tributário ocorrem com o decorrer do tempo, e não de forma imediata.

Ademais, podem requerer a existência de técnica sofisticada para a fiscalização e

cobrança do tributo. Em se tratando, por exemplo, de impostos sobre a emissão, será necessário um aparato técnico para medir o volume de poluentes emitido.

Considerando os pontos positivos e negativos dos tributos em exame, recomenda-se que sejam utilizados mediante uma associação aos instrumentos de proteção, complementando-os. Desta forma, a tutela ambiental poderá ser alcançada de maneira mais efetiva.[58]

Assim, os parâmetros essenciais da tutela ambiental serão traçados, de forma clara, pelas normas jurídicas ambientais (ex.: limites de contaminação, necessidade de autorização para a realização de atividade econômica contaminante etc.), cabendo aos tributos ambientais uma complementação dos instrumentos jurídicos.

A área de aplicação dos tributos ambientais será aquela em que houver dificuldade de regulação direta por meio das normas jurídicas. Como equacionar, por exemplo, por meio de uma proibição, o conflito existente entre a realização de uma atividade econômica indispensável e a poluição por ela produzida? Se a atividade for proibida, todo um grupo social será prejudicado. Por outro lado, se for realizada, o meio ambiente será agredido. Em tais situações, as normas ambientais devem estabelecer os limites de contaminação e o tributo ingressará como um mecanismo para incentivar a redução da contaminação para um patamar abaixo do limite fixado.

Deste modo, o mecanismo de combinação significa que as normas jurídicas irão estabelecer os padrões mínimos de contaminação,[59] bem como aspectos irrenunciáveis da política ambiental. O tributo ambiental aparecerá como um mecanismo de incentivo para a não realização ou para a redução da atividade degradante, de diversos modos, seja por meio da utilização de uma tecnologia mais favorável ao meio ambiente, seja pela redução da descarga de resíduos contaminantes etc.

É possível, também, que o tributo seja combinado com as subvenções, com estas e as normas jurídicas, simultaneamente, ou até mesmo com outros instrumentos econômicos.[60]

6 COMPATIBILIDADE EM TESE COM OS PRINCÍPIOS DE

Os tributos ambientais são estruturados de acordo com o princípio do poluidor-pagador, consoante analisado anteriormente, pois representam um mecanismo para a internalização dos custos sociais provocados pelo exercício de atividade que degrada o meio ambiente, visando a induzir a redução ou a eliminação da contaminação ambiental.

Outrossim, os tributos em estudo também são compatíveis com outros princípios jurídicos ambientais, especialmente o da precaução, da cooperação, da prevenção e do usuário-pagador.

Os tributos epigrafados estabelecem incentivos para evitar a ocorrência da degradação ambiental, no que se compatibilizam com a ideia de precaução contra o risco e o perigo da contaminação ambiental,[61] presente no princípio da precaução (*Vorsorgeprinzip*).[62] Aliás, a realização deste princípio deve ocorrer preferencialmente por meio de instrumentos econômicos.[63]

Segundo o princípio da cooperação, a tutela ambiental não é só uma tarefa do Poder Público, alcançando, também, a coletividade. Todos devem, assim, trabalhar de forma conjunta para que o meio ambiente seja preservado. Os tributos ambientais, ao estabelecerem um incentivo para a prática de um comportamento favorável ao meio ambiente, abrem a possibilidade para que o contribuinte, por livre escolha, coopere na realização desse fim, adotando uma conduta que evite ou reduza a contaminação ambiental. É evidente, portanto, a compatibilidade dos tributos examinados com o princípio da cooperação.

Quanto à prevenção, enfatiza a necessidade de adoção de providências que previnam a degradação ambiental.[64] A sua finalidade, portanto, é preventiva. Ora, o escopo dos tributos ambientais é o de justamente evitar a ocorrência do dano, tratando-se, pois, de instrumento a serviço da prevenção, indiscutivelmente.

De igual modo, os tributos ambientais podem ser associados ao princípio do usuário-pagador, segundo o qual quem utiliza bens ambientais deve pagar pela sua utilização.[65] As taxas ambientais sobre o uso de bens ambientais, admitidas em alguns ordenamentos, atingem exatamente a situação de consumo de um bem ambiental,

realizando o princípio em tela.

7 QUESTÕES CONTROVERTIDAS

7.1 Capacidade contributiva

Os tributos ambientais são estruturados com base no princípio do poluidor-pagador, vale reafirmar. Isso provoca uma discussão acerca da possibilidade de conformação de um tributo sem obediência ao princípio da capacidade contributiva, que é um critério de aplicação da isonomia em matéria tributária.

A doutrina busca soluções distintas para a tensão existente, em tais situações, entre os princípios em epígrafe. Para uma primeira concepção, os tributos ambientais, de forma indireta, observam a capacidade contributiva, não havendo, então, que se falar em conflitos entre princípios. Sustenta-se que a deterioração do meio ambiente pressupõe um índice potencial de capacidade econômica, ou seja, a degradação decorre da existência de uma atividade econômica, a qual, pelo menos em tese, é índice de riqueza. No caso dos impostos sobre o consumo, que poderão apresentar a função tributária direcionadora como principal ou acessória, não haveria qualquer problema em relação à capacidade contributiva, pois tais exações gravariam uma manifestação indireta de capacidade econômica. Logo, neste caso tanto a capacidade contributiva absoluta quanto a relativa estariam sendo respeitadas.[66]

Para Herrera Molina, admitir que o princípio da capacidade contributiva se contenta com a existência de uma manifestação de riqueza, em potencial, significa esvaziar o conteúdo do princípio.[67]

Posição original sobre a matéria foi esboçada, na Alemanha, por Erik Gawel, que busca incorporar o meio ambiente dentro do conceito de capacidade contributiva.[68] Vejamos como esta tese foi desenvolvida. O autor parte de um conceito de atividade econômica como uma disposição racional de fins sobre recursos escassos, sendo irrelevante uma inserção no mercado ou a satisfação de uma remuneração pelo uso do bem.[69] Para o autor, quem usa os bens ambientais, aumenta a sua renda real e com isso o seu poder econômico.[70] Em outras palavras, o Professor da Universidade de

Bielefeld insere os bens ambientais no conceito de renda, estabelecendo, posteriormente, uma distinção entre a capacidade contributiva "geral" e o que ele chama de "capacidade contributiva ambiental" (*Umweltleistungsfähigkeit*), que seria uma capacidade contributiva especial. Segundo ele, o grau de participação na economia de mercado expressa uma capacidade contributiva geral, alcançada pela renda, patrimônio e consumo. De outro lado, o grau de uso de um bem ambiental, que se situa fora da economia de mercado, expressa uma capacidade contributiva especial, que é estabelecida por mercadorias correntes da economia de troca. E conclui:

> capacidade contributiva expressa neste sentido geral chances de satisfação de necessidades através da disponibilidade de bens. Se para cada respectivo uso de um bem institucionalmente um preço é exigido, permanece, ao contrário, secundário. O uso do meio ambiente é neste sentido induvidosamente componente da renda real e do consumo real dos contribuintes.[71]

A proposta de Gawel, sem dúvidas, é extremamente original e criativa, porém, não resiste a uma avaliação mais criteriosa. Com efeito, não se pode agregar ao conceito de renda o uso de um bem ambiental. É possível que alguém utilize o meio ambiente sem dispor de nenhuma renda. Pensemos, por exemplo, em um sujeito despido de qualquer condição financeira, que vive num parque florestal, desfrutando diariamente da natureza. O fato de utilizar bens ambientais não significa que ele tenha renda. O conceito de renda, portanto, pedra de toque da construção em estudo, não tem relação com o uso de bens ambientais. Ademais, o conceito constitucional de renda, pressuposto pela Carta Magna, não admite o seu alargamento. Derrubado o alicerce, cai por terra toda a construção de Gawel.

Uma terceira proposta doutrinária parte da ideia de que os tributos ambientais são extrafiscais. A extrafiscalidade permite que tributos sejam instituídos para perseguir fins previstos pela Constituição. Logo, os tributos ambientais seriam, num exame preliminar, válidos, do ponto de vista constitucional, considerando que a nossa Constituição previu a tutela do meio ambiente como um dever fundamental do Poder

Público (art. 225). Destarte, é possível o uso de tributos para realizar esse fim,[72] o qual poderá justificar o afastamento da capacidade contributiva como critério de estruturação da figura tributária, desde que observe a proporcionalidade,[73] em seus três aspectos (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito). Não basta, pois, a presença da finalidade de tutela ambiental para que o tributo seja instituído. Como a situação envolve uma colisão (conflito) entre princípios constitucionais (capacidade contributiva *versus* tutela do meio ambiente), não existe outro caminho para a sua solução, diferente da ponderação, realizada pela proporcionalidade.[74]

A idoneidade (adequação) exige que a medida adotada – criação de um tributo ambiental – seja apta à realização do fim, ou seja, proteger o meio ambiente, internalizando custos. Logo, o tributo ambiental ou o elemento tributário inserido em algum tributo devem ser idôneos para realizar, no plano fático, a tutela objetivada. Vale dizer, devem ser capazes de persuadir, convencer os seus destinatários a proteger o meio ambiente. Para tanto, a hipótese e o mandamento da regra-matriz de incidência tributária[75] ou a norma tributária indutora, inserida no âmbito de um tributo, devem ser estruturados de maneira que possibilitem uma redução, eliminação ou neutralização da degradação ambiental. Para isso, é necessário que se assegure a possibilidade de substituição do comportamento contaminador por um outro menos agressivo, o que poderá ser obtido pelo sujeito passivo da exação com o uso de processos ou materiais de fabricação menos lesivos ao meio ambiente, por exemplo. Esse é um caminho para que o fim objetivado seja realizado no plano fático.

Paul Kirchhof observa, ainda, que existe possibilidade de fracasso da medida indutora. Por conseguinte, o tributo indutor só poderá ser utilizado em áreas nas quais exista a possibilidade de renúncia ao programa de proteção, ou seja, naquelas em que for possível abdicar da tutela ambiental. Quando se tratar de zonas em que esta possibilidade de renúncia não se fizer presente, como, por exemplo, para assegurar o mínimo existencial ecológico, dever-se-á utilizar algum instrumento jurídico tradicional, como as proibições e os mandamentos.[76] Sendo assim, a adequação não existirá quando o instrumento tributário tiver sido utilizado para tutelar áreas do meio ambiente que não admitem ausência de tutela do Poder Público.

Além disso, como ocorre com as demais normas indutoras, o tributo ambiental deverá regular um comportamento tolerável, ou seja, situar-se dentro dos parâmetros admitidos de contaminação ambiental, fixados pelas normas jurídicas. Por isso, razão assiste a Dieter Birk quando sustenta que o direito tributário consiste num instrumento adequado de proteção ao meio ambiente quando as proibições ou os mandamentos diretos não forem utilizados.[77] Fora destes, o caso será de aplicação das sanções ambientais, pois existirá um fato ilícito, pressuposto para o uso da coação.

Se o tributo ambiental incidir sobre o produto (tributo *output*), a adequação dependerá, ainda, da incidência sobre bens e serviços, em relação aos quais houver uma elasticidade da oferta e da demanda, para possibilitar uma reação do destinatário da norma indutora. Quando esta flexibilidade não se fizer presente, o tributo indutor não poderá realizar o fim perseguido, porque o contribuinte não terá margem de decisão sobre a redução do consumo do bem poluente. Se o tributo incidir, por exemplo, sobre um remédio essencial para a cura de determinada doença, por óbvio que não existirá a necessidade do tributo, porque o consumidor não poderá evitar o consumo do bem, pois estará ausente a elasticidade da demanda.

Já o controle de necessidade (*Erforderlichkeit*), significa que o tributo ambiental deverá ser instituído quando não existir outra medida igualmente eficaz, que permita realizar o fim de maneira menos restritiva aos direitos dos contribuintes. Vale dizer, o tributo deve realizar o fim de proteção, onerando em menor intensidade o cidadão.[78] Poder-se-ia pensar, como lembra Herrera Molina, que o instrumento tributário sempre respeitaria o aspecto em estudo, pois é menos gravoso do que o uso de instrumentos diretos de proteção ambiental (proibições, mandamentos etc.). Isso porque o tributo ambiental, como um instrumento econômico, deixa uma margem de liberdade para o contribuinte decidir se adota uma conduta menos agressiva ao meio ambiente, evitando, pois, a incidência do tributo.

Todavia, é possível que a lei institua um sistema de cooperação,[79] atualmente existente em outros países, que objetivam a proteção ambiental sem o uso do mecanismo tributário. Se houver a possibilidade de uso desse mecanismo, a necessidade do tributo ambiental não se fará presente.

Por fim, no aspecto da proporcionalidade em sentido estrito reside o método da ponderação entre as vantagens decorrentes do uso do meio e as desvantagens resultantes das restrições de direitos individuais. Esse exame deve ser efetuado em cada caso concreto, diante do tributo instituído, não admitindo uma regra geral para a sua solução. Convém assinalar, no entanto, como assinala Balmes, que a intervenção realizada pelo tributo ambiental na esfera individual é relativamente baixa, em face da possibilidade conferida ao contribuinte de substituição do comportamento contaminador, que se subsume na hipótese de incidência tributária.[80]

Acresça-se, ainda, que as vantagens relativas ao instrumento escolhido, o tributário, devem ser consideradas em relação aos demais instrumentos tradicionais do ordenamento jurídico.

Se os três aspectos da proporcionalidade forem observados, será justificado, então, do ponto de vista constitucional, o uso do tributo ambiental. Isso não significa, por óbvio, que essa modalidade de tributo não deva obedecer, ainda, às limitações constitucionais ao poder de tributar e aos princípios constitucionais tributários.[81]

Defende-se no presente estudo a necessidade de observância da capacidade contributiva nos tributos ambientais. Embora estes apresentem o traço da extrafiscalidade (direcionamento de condutas), como salientado anteriormente, isso não impede a aplicação da capacidade contributiva, tanto no aspecto objetivo (capacidade contributiva absoluta) quanto no subjetivo (capacidade contributiva relativa). Expliquemos.

A materialidade possível dos tributos ambientais deve ser um fato relacionado, direta ou indiretamente, à degradação ambiental, como analisado neste capítulo. É um traço que compõe o perfil da figura. Sendo assim, como a degradação do meio ambiente pressupõe a realização de uma conduta com conteúdo econômico, neste caso a capacidade contributiva absoluta (objetiva) necessariamente será observada. A utilização do meio ambiente importa em um tipo de manifestação de riqueza. Exemplos: (i) supõe-se que uma lei federal institua um imposto incidente sobre a elaboração de um produto agressivo ao meio ambiente, em níveis toleráveis, para reduzir ou eliminar, com isso, a sua produção. Ora, a elaboração deste produto

decorre do exercício de atividade econômica, o que significa que a capacidade contributiva absoluta estará sendo levada em consideração; (ii) lei municipal institui taxa de licenciamento ambiental, incidente sobre o ato de concessão da licença ambiental, taxa de polícia, portanto. Nessa situação, a materialidade da taxa estará relacionada ao exercício de uma atividade contaminante pelo contribuinte, que necessita de uma autorização do Poder Público para atuar. A prática dessa conduta pelo particular consiste em um ato de conteúdo econômico.

Além disso, a capacidade contributiva, em sentido subjetivo (relativo), também deverá ser observada, em tais situações, como limite mínimo ao valor da exação. O limite máximo em nosso sistema já é determinado pela proibição de tributação confiscatória (CF, art. 150, IV). Quanto ao patamar mínimo do tributo, a capacidade contributiva relativa impõe a observância ao mínimo vital, em se tratando de contribuinte pessoa física. No caso de pessoa jurídica, o tributo não pode impossibilitar o desenvolvimento das atividades básicas da empresa. Dessa forma, a capacidade contributiva (subjetiva) será conjugada com o princípio do poluidor-pagador no dimensionamento do tributo.

Por tais motivos, pode-se afirmar que na tributação ambiental a capacidade contributiva atua como fundamento e como limite da tributação,[82] devendo a sua eficácia, decorrente de sua natureza principiológica, ser respeitada.

7.2 Conflitos de fins

Com base no conceito adotado no presente estudo sobre os tributos ambientais, verifica-se que tais exações apresentarão a função indutora em caráter principal ou acessório, por ser esta a mais adequada ao alcance do fim (tutela do meio ambiente). Sendo assim, em todos os tributos ambientais estarão presentes a função fiscal e a direcionadora (indutora), como principal e acessória.

Daí poderá surgir um conflito de fins, pois quanto maior eficácia o tributo obtiver, menor será o volume de receitas por ele arrecadadas. Paul Kirchhof observa que para a política ambiental reside nesse conflito um perigo, que pode debilitar o sucesso da indução de comportamentos, pois a presença da função fiscal poderá incentivar o

desejo por um aumento crescente de receitas, reduzindo, destarte a função indutora, e, por conseguinte, a tutela ambiental.[83]

Obviamente que um tributo indutor com receita zero (*Null-Aufkommen*), que decorreria da realização pelos contribuintes da conduta que evitaria a incidência da exação, repousa no plano ideal. Quando o legislador desejar evitar por completo a prática do comportamento contaminador deve escolher outro instrumento, como, por exemplo, a proibição ou o mandamento, e não o tributo indutor. Logo, se o tributo indutor for utilizado para alcançar comportamentos lícitos e toleráveis, inexistirá a possibilidade de não arrecadação de receita. Essa hipótese extrema fica, assim, descartada.

Porém, a redução das receitas dos tributos ambientais, resultante do sucesso da indução de comportamentos, poderá acarretar perdas financeiras para o orçamento do ente estatal. Como a fonte principal de financiamento das atividades estatais são as receitas tributárias, nesse caso poderiam surgir para o Poder Público dificuldades para realizar alguma de suas funções, em virtude da perda de arrecadação, reflexo do conflito entre função indutora e fiscal.

Para resolver esse conflito, Frank Balmes apresenta solução criativa e satisfatória. Para ele, as atividades básicas do Estado devem ser cumpridas mediante a arrecadação das receitas dos tributos clássicos (ordinários), e não dos ambientais. Assim, dentro do quadro do orçamento do Estado, a receita auferida com o tributo ambiental teria apenas um caráter acessório. Por conseguinte, a sua redução não comprometeria a realização, pelo Poder Público, das suas atividades básicas.[84] Destarte, desapareceria a possibilidade de a redução da arrecadação dos tributos ambientais proporcionar perdas financeiras capazes de comprometer o orçamento público. Do ponto de vista financeiro, parece-nos acertada a proposta de Balmes, a qual, além de evitar, de fato, a existência de problemas para o orçamento do ente público, é compatível com o conceito de tributo ambiental, ora sustentado. Se este deve perseguir a tutela do meio ambiente, incentivando a prática de comportamentos favoráveis e evitando a realização de condutas degradantes ao meio ambiente, a sua função principal deve ser a indução. Logo, a existência de arrecadação pequena não tem qualquer relevância para o objetivo perseguido. E, de igual modo, não deverá ter

para o orçamento público.

Bernd Hansjürgens formula outra sugestão para o problema, igualmente satisfatória, defendendo que os dois tipos de tributos ambientais devem ser estruturados de maneira distinta. O tributo ambiental com função indutora deve escolher uma estreita base de cálculo, atingindo a atividade degradante, e uma alíquota alta, a fim de induzir a prática do comportamento que evita a incidência fiscal.[85] Já o tributo ambiental com função fiscal, no qual a indução representa uma função acessória, deveria, para o autor, ser estruturado com uma ampla base de cálculo e uma baixa alíquota, fazendo com que o contribuinte não pretenda praticar ato para evitar a incidência da exação.[86] Enquanto a proposta de Balmes visualiza a totalidade do sistema, Hansjürgens concentra-se na regra-matriz de incidência do tributo, ou seja, efetua uma análise interna do tributo, sugerindo um critério apto para, em tese, reduzir a possibilidade de conflito de fins.

Qualquer que seja a solução a ser utilizada, convém observar que o tributo em pauta deverá apresentar um mínimo de receita. Se isso não ocorrer, estará configurada a hipótese de tributo confiscatório, que a doutrina alemã qualifica, em tais situações, como imposto sufocante (*Erdrosselungssteuer*), em face do valor excessivo da sua alíquota. Por tal razão, para evitar a ocorrência dessa situação, a arrecadação de receitas de um tributo indutor acaba representando um mecanismo de proteção para o contribuinte, como assinala Balmes.[87]

Outro problema relacionado aos tributos ambientais é a vinculação de receitas. Algumas espécies tributárias admitem a vinculação das suas receitas a determinados fins, como ocorre, por exemplo, com as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, no ordenamento brasileiro. A doutrina discute se a vinculação representa um mecanismo para aumentar o potencial de efeito do tributo. O posicionamento mais acertado sobre o assunto é o que sustenta que a vinculação poderá prejudicar o efeito indutor da exação, pois haverá uma necessidade constante de suprir o Fundo com um volume de receitas. Para que esse desiderato seja obtido, a realização do comportamento que evita a incidência da exação terá que ser diminuída, proporcionando, assim, uma redução da eficácia da função de indução.[88] Bernd

Hansjürgens acrescenta, ainda, outro argumento contra a vinculação de receitas: a degradação ambiental que motiva a criação do tributo atinge a coletividade. Sendo assim, as receitas do tributo ambiental não deverão ser direcionadas para um grupo específico, e sim para todos, ou para um grupo amplo da população.[89]

Ao nosso sentir, de fato a vinculação de receitas não assegura uma maior eficácia do efeito perseguido com a exação. Contudo, quando houver uma exigência constitucional nesse sentido, essa circunstância não impedirá a utilização da respectiva espécie tributária com o fim de tutela do meio ambiente.

7.3 Possibilidade de tributação do ato ilícito

O pressuposto de fato do tributo é a realização de uma conduta lícita. Em alguns ordenamentos, como o brasileiro, existe previsão expressa de lei (CTN, art. 3.º) nesse sentido. Em outros sistemas, mesmo diante da inexistência de um conceito positivado de tributo, a doutrina sustenta que o fato jurídico do tributo se situa na zona da licitude.[90]

Por conseguinte, no âmbito ambiental, quando alguma atividade degradante for considerada ilícita pelo ordenamento jurídico, o caso será de utilização de um instrumento direto de proteção (ex.: sanção), e não do econômico, como o tributo. O tributo ambiental alcança, em outros termos, comportamentos toleráveis e lícitos. Ele busca reduzir ou evitar a prática de uma conduta que degrada o meio ambiente, a qual, todavia, é permitida pelo ordenamento jurídico.

Em algumas modalidades de tributos ambientais não se pode negar, como observa acertadamente Pedro Manuel Herrera Molina, que existem, de fato, dificuldades técnicas para circunscrever o tributo ambiental ao âmbito das atividades lícitas.[91] No caso de tributo ambiental cuja hipótese de incidência consiste na titularidade de instalações ou no exercício de atividades potencialmente contaminadoras, excluem-se do aspecto material da regra-matriz de incidência tributária as atividades proibidas. No entanto, observa o Professor Titular da Universidade Complutense de Madri que essa modalidade de tributo é bastante imprecisa. No caso de tributos sobre emissões (tributos *output*), o fato jurídico tributário deve consistir na emissão de substâncias

permitidas. No entanto, observa Herrera Molina que em muitos casos a proibição para a emissão depende da quantidade, do volume das emissões. Como resolver o problema? Exigir o imposto com um limite máximo de emissões e impor sanções pela quantidade excedente? Excluir o imposto e aplicar a sanção ao conjunto das emissões?[92] O eminente doutrinador espanhol sugere a adoção da primeira alternativa, pois representa uma separação entre o lícito e o ilícito, compatibilizando, assim, o uso do tributo com a aplicação das sanções.[93]

Pode ocorrer, no entanto, que a lei tributária não estabeleça essa separação, prevendo o limite máximo das emissões admitido, o que poderá importar, na prática, na incidência do tributo sobre atos ilícitos.[94] Tal possibilidade no ordenamento brasileiro não importaria na inconstitucionalidade da exação, pois não há um conceito constitucional de tributo.[95]

Por tal motivo, convém que o aspecto (critério) material da hipótese de incidência dos tributos ambientais, em especial aqueles que contemplem a emissão de substâncias contaminadoras, seja bem delimitado pelo ente instituidor da exação, para evitar a incidência sobre comportamentos ilícitos, indo de encontro, no caso brasileiro, ao conceito jurídico-positivo de tributo.

Não se pode esquecer, todavia, que o sistema constitucional brasileiro previu, expressamente, a possibilidade de incidência de tributo, com fins de proteção ambiental, sobre atos ilícitos (CF, art. 182, § 4.º, II). A Carta admitiu o uso do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana com a função extrafiscal para forçar, coagir a prática de um comportamento benéfico para o meio ambiente. Essa excepcionalidade representa exemplo de extrafiscalidade imprópria (não indutora),[96] por utilizar a coerção para forçar a prática de um comportamento desejado, e não a persuasão, o convencimento. Como a função indutora não se faz presente no caso, essa figura não integra o conceito de tributo ambiental, não podendo ser tida como uma espécie deste gênero, que incidiria sobre o ato ilícito.

8 ADEQUAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS À TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

Consoante acima analisado, os tributos ambientais são aqueles direcionados à proteção do meio ambiente. Essa tutela deve ocorrer por meio do incentivo à prática de comportamentos favoráveis ao meio ambiente ou do desestímulo à realização de condutas que degradam os bens ambientais. A função indutora (*Lenkungsfunktion*), portanto, integra o conceito de tributos ambientais, não podendo ser dele afastado, pois o tributo, neste caso, é um mecanismo de internalização de custos, o qual só pode ser realizado pela indução de comportamentos. A indução tanto pode representar a função principal (tributos ambientais em sentido estrito) como a função acessória do tributo (tributos ambientais em sentido amplo).

A compatibilidade das espécies tributárias com esse conceito deve verificar se o perfil constitucional do tributo permite o seu uso com função indutora, para evitar, neutralizar ou compensar a degradação ao meio ambiente.

Indiscutivelmente, o modelo constitucional previsto pelo ordenamento pátrio para os impostos admite a utilização desta figura com o fim de proteção ambiental. Com efeito, os impostos são tributos não vinculados a uma prestação estatal, cujas finalidades não são indicadas no patamar constitucional, sendo vedada a vinculação das suas receitas. Esse modelo é plenamente compatível com a tributação ambiental em suas duas modalidades, ou seja, independentemente de a função indutora representar ou não a principal função do tributo.

Há que se observar, por outro lado, que a capacidade contributiva não representa obstáculo intransponível à criação de um imposto ambiental, pois será observada em sua manifestação objetiva e subjetiva, consoante analisado anteriormente. Em se tratando de tributo ambiental em sentido amplo, a admissibilidade é ainda mais tranquila, pois as hipóteses de incidência dessas exações (CF, arts. 153, 155 e 156) já contemplam fatos signos presuntivos de riqueza. Por conseguinte, não há sequer que se cogitar de burla à capacidade contributiva, sendo a indução um mero instrumento inserido no perfil legal da figura para obter um determinado objetivo, prática de conduta que preserve o meio ambiente.

Acresça-se, ainda que a inexistência de previsão constitucional da finalidade do tributo facilita a sua utilização para fins de preservação do meio ambiente. Vale dizer,

existe uma abertura no texto para a utilização da exação para variadas finalidades, dentre as quais pode-se incluir a tutela ambiental.

Analisando esse tema, Paul Kirchhof sustenta que o imposto pode ser utilizado como instrumento de política ambiental em qualquer caso, quando a proteção ambiental puder ser realizada por meio de uma ligação com a hipótese tributária.[97] Contudo, um imposto que não arrecade qualquer receita (*Null-Aufkmonnes*) seria inconstitucional, por se tratar de um imposto sufocante (*Erdrosslungssteuer*). O aspecto quantitativo deste tipo de imposto é estruturado de forma que os contribuintes evitem a prática da conduta prevista no critério material. Com isso, a função indutora é atingida de forma plena, porque todos os contribuintes evitam realizar a conduta descrita no aspecto material da hipótese tributária. Logo, não se arrecada nenhuma receita com a exação, que realiza tão somente a função de indução. Este tipo de imposto não pode ser admitido, no entendimento do Professor de Heidelberg, por apresentar caráter confiscatório.[98]

Na mesma direção caminha Frank Balmes, ao sustentar que o imposto pode ser utilizado com o fim de proteção do meio ambiente, quer esse se apresente como acessório ou principal. O autor rejeita, porém, a vinculação de receitas dos impostos ambientais, não admitindo, também, a figura do imposto sufocante.[99] Os impostos ambientais, para ele, buscam alcançar sua função de indução incidindo sobre o preço, influenciando, assim, o comportamento dos contribuintes, relativo ao consumo de bens. Logo, são impostos sobre a utilização da renda e sobre o capital.[100]

De igual modo, Bernd Hansjürgens sustenta que não há qualquer objeção contra os impostos indutores, desde que a função fiscal do sistema, como um todo, não seja atingida. Destarte, o tributo ambiental pode ser concebido como um imposto ambiental.[101]Outro grande estudioso do tema, Messerschmidt, defende que é inquestionável a licitude dos impostos indutores em matéria ambiental.[102] Johanna Hey, Professora da Universidade de Colônia, também se manifesta a favor dos impostos ambientais, considerando se tratar do meio mais adequado para proteger o meio ambiente, todavia, segundo ela, deve observar determinadas exigências formais e materiais, previstas pela Constituição.[103]Mesmo posicionamento é perfilhado, na doutrina espanhola, por Herrera Molina[104] e Jiménez Hernández,[105] dentre outros.

Em relação às taxas, os princípios relativos à base de cálculo do tributo não impedem a utilização do tributo com o fim de tutela ambiental. Como analisado anteriormente, [106] a mensuração do valor das taxas indutoras submete-se à regra da proporcionalidade, e não aos princípios da equivalência e da remuneração dos custos, que são mitigados. Logo, inexiste óbice à utilização das taxas ambientais. Tanto as taxas de serviço como as taxas de polícia poderão ser utilizadas. Diante da prestação de um serviço de preservação ou de proteção ambiental pela Administração, é possível que ela exija dos beneficiários o pagamento de uma taxa de serviço. De igual modo, a prática de um ato de polícia, como, por exemplo, a fiscalização ambiental, pode justificar a cobrança da taxa respectiva.

Examinando o assunto, Paul Kirchhof posiciona-se a favor das taxas indutoras, asseverando que no âmbito do direito ambiental elas podem ser utilizadas para encarecer ou intimidar a degradação ambiental, bem como para onerar a exigência de bens ambientais ou em face da concessão de um direito de poluir o meio ambiente.[107] De outro lado, Balmes[108] e Hey[109] posicionam-se contrariamente às taxas ambientais, fundamentados na necessidade de aplicação dos princípios relativos à base de cálculo (*Kostenentdeckung* e *Äquivalenzprinzip*). No âmbito da doutrina alemã, entretanto, o entendimento amplamente majoritário[110] admite a utilização das taxas como instrumento de proteção ao meio ambiente, em suas três modalidades:[111] taxas administrativas (*Verwaltungsgebühr*), taxas de uso (*Benutzungsgebühr*), e taxas pela concessão de um direito (*Verleihungsgebühr*). De igual modo, o Tribunal Constitucional Federal abandonou os princípios mencionados, admitindo as taxas indutoras.

Do mesmo modo posiciona-se a doutrina espanhola. Pedro Manuel Herrera Molina, por exemplo, defende que nenhum princípio constitucional impede a utilização das taxas extrafiscais por motivos ecológicos.[112] E arremata: "se no âmbito dos impostos o princípio da capacidade econômica pode ceder ante objetivos ambientais, o mesmo poderá suceder em matéria de taxas com o princípio da equivalência cujas raízes constitucionais são mais difusas".[113]

Como no Brasil as taxas de uso são proscritas, são admissíveis as taxas

administrativas e as taxas de polícia, pela prestação de um serviço ambiental ou realização de poder de polícia na preservação do meio ambiente.

Com relação à contribuição de melhoria, como examinado anteriormente neste estudo,[114] o atual modelo constitucional permite a instituição para remunerar os custos ou os benefícios decorrentes de obra pública. Sendo assim, a realização de uma obra pública relacionada ao meio ambiente poderá proporcionar a instituição desse tributo, com fins de preservação ambiental. Exemplificando: o Município realiza uma obra de despoluição de um rio, beneficiando todas as comunidades ribeirinhas, que passam a ter a possibilidade de desfrutar desse bem ambiental. Neste caso, será possível a cobrança da contribuição de melhoria, pela valorização provocada nos imóveis margeados pelo rio.

Esse tema também é objeto de discussão na Alemanha, que tem um modelo de contribuição diferente do nosso, porque esse tributo naquele país é exigido para cobrir as despesas relativas à produção, aquisição ou ampliação de estabelecimentos e investimentos públicos, ou para a melhoria de vias públicas, estradas e praças, exceto a manutenção ordinária. Assim, o tributo é exigido porque uma contraprestação concreta pode ser exigida pelo particular. Logo, remunera-se o uso de uma vantagem proporcionada por um equipamento ou instituição pública a um grupo. A doutrina aponta diversos exemplos de contribuições ambientais, como a exigida pelo consumo da água (*Wasserverbrauchsbeitrag*),[115] admitindo, assim, o uso da figura para tutelar o meio ambiente,[116] inclusive com a função indutora.[117]

Na doutrina espanhola, há resistências ao uso dessa figura com o fim de tutela do meio ambiente, entendendo-se que não se presta à função indutora.[118]

Quanto às contribuições especiais, em nosso ordenamento são tributos qualificados pela finalidade no patamar constitucional (CF, art. 149). Por conseguinte, impõe-se examinar se a tutela do meio ambiente é uma finalidade que autoriza a criação de uma contribuição especial.

O art. 149 da Constituição Federal autoriza a instituição do tributo como fonte de custeio das atividades e prestações oferecidas pela União na ordem social (contribuições sociais), como instrumento da intervenção no domínio econômico e

como custeio das atividades desempenhadas pelas entidades sindicais e conselhos de fiscalização profissional. A tutela do meio ambiente apresenta uma maior adequação com as contribuições interventivas. Expliquemos.

As contribuições de intervenção podem ser instituídas para custear a atividade de intervenção realizada pela União no domínio econômico ou podem consistir no próprio instrumento de intervenção. No primeiro caso, têm função fiscal e, no segundo, função de indução. Em qualquer situação, a criação do tributo exige que exista um fim previsto no texto constitucional que autorize a União a intervir na ordem econômica, pois tal situação é excepcional, à medida que a base da ordem é a livre iniciativa (CF, art. 170). Pois bem. A defesa do meio ambiente representa uma finalidade da ordem (art. 170, VI), autorizando a intervenção do Estado. Tal atividade estatal poderá consistir no uso do instrumento tributário. O próprio inciso VI do art. 170 menciona que a defesa do meio ambiente poderá ocorrer "inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação". O tratamento diferenciado a que se refere a Carta atinge o estabelecimento de regime tributário diversificado, considerando o efeito do produto elaborado ou do serviço sobre o meio ambiente, bem como os respectivos processos de elaboração e de prestação. Desse modo, a Carta autoriza expressamente que a intervenção na ordem econômica possa ocorrer por meio do tributo ambiental indutor, com o propósito de tutelar o meio ambiente. Parece-nos, portanto, que o dispositivo constitucional em pauta confere competência à União para criar contribuição de intervenção de caráter ambiental. É possível, por exemplo, que seja instituída uma Cide incidente sobre a comercialização de determinados produtos poluentes, com o propósito de desestimular o seu consumo e, dessa maneira, proteger o meio ambiente. Correta, portanto, a lição de Heleno Tôrres, neste particular, quando conclui:

> o domínio ambiental parece ser, assim, campo muito propício para o emprego da CIDE, como instrumento de garantia do princípio contido no art. 170, ao reclamar que a ordem econômica, ao ter por fim assegurar a todos existência digna, observe: "VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento

diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos e elaboração e prestação".[119]

A contribuição referenciada não constitui, no entanto, a única hipótese de uso das contribuições especiais como tributo ambiental. Nada impede que a União também estabeleça uma contribuição social geral para tutelar o meio ambiente, pois, embora o alcance desta finalidade não tenha sido vinculado pela Carta ao custeio por meio das contribuições especiais, representa uma finalidade protegida pelo Texto (art. 225), facultando, pois, o uso do tributo para implementar as prestações e atividades estatais necessárias à realização desse fim.

Na Alemanha, o modelo das contribuições especiais apresenta algumas semelhanças com o brasileiro, como já mencionado neste estudo.[120] Examinando a admissibilidade das contribuições especiais ambientais, a doutrina diverge sobre o assunto. Paul Kirchhof defende que esse tributo só poderá ser utilizado como instrumento de tutela ambiental em casos excepcionais, pois representa uma hipótese constitucional de exceção, e que só poderá ser criado diante de três pressupostos especiais.[121] O autor sustenta, ainda, que a doutrina do poluidor-pagador poderá justificar em todo caso a criação de uma contribuição especial, se o tratamento do ônus tributário decorrente da degradação ambiental não provocar efeitos em terceiros, ou seja, em outro grupo, que não tem responsabilidade pela degradação ambiental.[122]

Johanna Hey, por seu turno, mostra-se mais favorável à utilização desse tributo. Partindo da distinção existente na jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*) entre contribuições especiais com função fiscal (*Finanzierungssonderabgabe*) e com função indutora (*Lenkungssonderabgaben*), defende que a segunda classe é a mais indicada para a realização da proteção ambiental.[123]A Professora da Universidade de Colônia assevera, ainda, que as contribuições especiais ambientais apresentam uma série de vantagens, como uma melhor harmonização com os instrumentos clássicos de proteção ambiental e a possibilidade ampla de o direito tributário produzir normas de indução para a política ambiental.[124]

Trilhando caminho semelhante, Bernd Hansjürgens defende a possibilidade das

duas modalidades de contribuições indutoras em matéria ambiental, desde que observados os requisitos de admissibilidade do tributo.[125]

Klaus Messerschmidt também sustenta a aptidão das contribuições especiais para tutelar o meio ambiente, enfatizando a sua função indutora.[126]

Posicionamento bastante favorável ao uso do tributo em matéria de proteção ambiental pode também ser identificado na obra coletiva de Wolfgang Benkert, Jürgen Bunde e Bernd Hansjürgens; segundo os autores, as contribuições especiais ambientais podem ser utilizadas em diversos setores do meio ambiente, como a energia e a política sobre matéria-prima, observando-se, em qualquer caso, os pressupostos construídos pela jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*).[127]

Frank Balmes adota posicionamento semelhante, sustentando a ampla possibilidade de utilização das contribuições especiais como mecanismo necessário para a realização de uma tarefa material do Estado (tutela ambiental), sendo pré-destinada à função indutora.[128]

É inegável, pois, a ampla aceitação que têm recebido as contribuições especiais ambientais da doutrina alemã. Eis um dos motivos que explicam o fato de a maior parte dos tributos ambientais atualmente cobrados na Alemanha ostentarem tal natureza.

Por fim, como última espécie tributária, deve-se analisar o cabimento dos empréstimos compulsórios em matéria ambiental. Conforme examinado anteriormente, este tributo é qualificado em sede constitucional pela finalidade (art. 148). Logo, só poderá ser instituído para alcançar um dos objetivos previstos pelo texto constitucional: atender necessidade financeira extraordinária decorrente de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. O exame desses fins releva que existe pouca abertura na Constituição Federal para o uso do empréstimo compulsório como tributo ambiental. O perfil constitucional dessa figura guarda pouca relação com a matéria ambiental. Dentre as finalidades constitucionais, algumas podem ser relacionadas à tutela ambiental, como as despesas decorrentes de calamidade pública,

a qual poderá consistir ou importar num desastre ambiental, por exemplo. No entanto, o modelo do tributo, de um modo geral, não foi gizado para o uso em matéria ambiental.

Seguramente um tributo ambiental não poderá ser instituído sob a forma do empréstimo compulsório, pois esta figura tem como principal função a financeira, e não a indução de comportamentos. Logo, apenas poderá ocorrer a inserção de algum elemento ecológico, em relação a empréstimo compulsório, desde que este veicule norma indutora de comportamento para evitar, eliminar ou neutralizar o dano ao meio ambiente.

Por tais motivos, partindo-se da premissa de que os tributos ambientais representam um mecanismo para a internalização das externalidades negativas, oriundas da degradação ambiental, conclui-se que em nosso ordenamento os impostos, as taxas e as contribuições especiais poderão ser utilizadas como tributos ambientais.

9 A INSERÇÃO DO ELEMENTO ECOLÓGICO NOS TRIBUT ORDINÁRIOS

Além da instituição de tributos ambientais, a doutrina defende, como forma de proteção ao meio ambiente por meio do instrumento tributário, a introdução nos tributos ordinários (clássicos) de elementos tributários ambientais.[129] Esses elementos significam a inserção do interesse ambiental no âmbito dos tributos clássicos, modificando qualquer dos aspectos das suas regras-matrizes de incidência, a forma de sua gestão ou a adoção de medidas de simplificação fiscal.[130]

Examinando o tema, Joachim Lang defende que em tais situações são as normas tributárias de finalidade fiscal (*Fiskalzecknormen*), e não as indutoras (*Lenkungsnormen*), que prestam um relevante serviço para a proteção do meio ambiente.[131] Em tais casos, para Lang, normas fiscais, com fim acessório ecológico, são utilizadas. O Professor da Universidade de Colônia, apoiado em D. Dickertmann traça uma diferenciação entre hipóteses tributárias com finalidade de proteção ambiental (*Steuertatbestände mit umweltschützenden Zielsetzungen*) e hipóteses com mera referência à proteção ambiental (*Steuertatbestände mit lediglich*

umweltschützenden Bezügen), para afirmar que essa distinção é fundamental para interpretação da norma e para sua justificação.[132]

Em verdade, porém, não é possível afirmar, antecipadamente, que a inserção de elementos ambientais no sistema tributário equivale à utilização de normas fiscais com efeitos acessórios de proteção ambiental. Tudo vai depender da função (indutora ou arrecadatória) e do efeito da norma tributária (estruturante ou de ônus). Alguns elementos tributários poderão decorrer do uso ou não das normas fiscais.

Sendo assim, assiste razão a Pedro Manuel Herrera Molina, quando separa os elementos em estudo em dois grupos: (a) os que introduzem uma quebra na estrutura normativa do tributo para criar incentivos; (b) aqueles que protegem o meio ambiente, realizando, também, o princípio da capacidade contributiva.[133] Ao primeiro grupo pertencem os elementos inseridos por normas indutoras, enquanto os demais são introduzidos por normas de finalidade fiscal.

Os principais elementos[134] utilizados para proteger o meio ambiente são os seguintes: (1) uso de técnicas de desoneração; (2) implementação de deduções; (3) modificação da estrutura dos impostos indiretos sobre bens e serviços.

Um exemplo de uso de técnica de desoneração é o emprego de amortizações, ou seja, a possibilidade de recuperação do capital usado em despesas com a aquisição de bens destinados a proteger o meio ambiente, o qual poderá ser contabilizado como custo ou encargo, em cada período de apuração do imposto.[135] Trata-se de um incentivo fiscal, que altera a base de cálculo do tributo, a qual deixa de mensurar o fato jurídico tributário.

Com relação às deduções, são utilizadas no âmbito dos tributos diretos, nos quais se faculta ao contribuinte deduzir da base imponível do tributo determinadas despesas destinadas à preservação ambiental, bem como as que se destinem a desenvolver novas tecnologias para obter níveis de proteção ambiental superiores aos patamares legais.[136] Outras deduções também poderão ser admitidas, como, por exemplo, as realizadas em favor de entidades que se dediquem à proteção do meio ambiente.[137] Na Alemanha, desde o ano de 1955, são admitidas deduções no Imposto sobre a Renda, relacionadas à proteção do meio ambiente, as quais atualmente são reguladas pela lei

instituidora do tributo e por seu regulamento.[138]

Outro caminho para inserir elementos tributários ambientais é a modificação da tributação incidente sobre bens e serviços que importem em deterioração ambiental. Em tais casos, poderá o legislador inserir no sistema uma norma tributária de agravação, fazendo uso, portanto, de uma norma indutora. Logo, esse tipo de tributo apresentará uma função indutora acessória, podendo ser qualificado, em sentido amplo, como tributo ambiental.

1 Op. cit., p. 33.

2 Idem, ibidem.

3 Idem, p. 34.

4 Op. cit., p. 34. O autor afirma, *in verbis*: „Umweltabgaben i.e.S. sind Abgaben (Steuern, Gebühren, Beiträge und Sonderabgaben, die durch ihre Erhebung einen umweltpolitisch motivierten Lenkungszweck- sei Haupt- oder Nebenzweck – zu erreichen suchen“.

5 Op. cit., p. 580. O autor afirma o seguinte, *verbis*: „Umweltabgaben sind öffentlich-rechtliche Geldleistungen (Steuern, Gebühren, Beiträge, Sonder- und Abschöpfungsabgaben), die zur Erfüllung ökologischer Zwecke erhoben werden. Dabei kann es sich sowohl um einen Verhaltenslenkungszweck als auch um einen Finanzierungszweck sowie um eine Kombination von beiden Handeln“.

6 Op. cit., p. 35.

7 Idem, ibidem.

8 Op. cit., p. 34.

9 Op. cit., p. 58.

10 *El tributo como instrumento de protección ambiental*, p. 62.

11 La nuova dimensione del “tributo ambientale” e la sua compatibilità con l’ordinamento italiano, in: Heleno Taveira Tôrres (Org.), *Direito tributário ambiental*. São Paulo, Malheiros, 2005, p. 357.

12 Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal, in: Heleno Taveira Tôrres (Org.), *Direito tributário ambiental*, São Paulo, Malheiros, 2005, p. 430.

13 *O imposto ambiental*, Coimbra, Almedina, 2002, p. 11.

14 *Direito tributário e meio ambiente*, 2. ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 38.

15 Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil, in: Heleno Taveira Tôrres (Org.), *Direito tributário ambiental*, São Paulo, Malheiros, 2005, p. 313.

16 *Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental*, p. 179.

17 Idem, p. 177.

18 *Tributo ambiental*: extrafiscalidade e função promocional do direito, p. 258.

19 *Tributação ambiental*: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na

implementação do direito ao meio ambiente saudável, p. 133-134.

20 *Tributação e meio ambiente*, Belo Horizonte, Del Rey, 2009, p. 141.

21 *Direito tributário ambiental*, p. 204.

22 Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados "tributos ambientais", p. 96-156.

23 Idem, p. 99.

24 Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados "tributos ambientais", in: Heleno Taveira Tôrres (Org.), *Direito tributário ambiental*, São Paulo, Malheiros, 2005, p. 100-104.

25 Todavia, os princípios que estruturam cada figura tributária também são aplicáveis ao tributo ambiental, como será adiante examinado.

26 A propósito, observa Stefan Bach que os tributos ambientais devem perseguir fins de indução (*Lenkungsziele*), e não motivações fiscais. Por conseguinte, não são estruturados com base no critério de repartição da carga fiscal (Wirtschaftliche Auswirkungen und rechtlich-institutionelle Aspekte einer ökologischen Steuerreform, *Steuer und Wirtschaft*, n. 3, p. 270, 1995).

27 Horst Zimmermann e Bernd Hansjürgens assinalam, sobre o tema, que o puro tributo ambiental encarece determinado comportamento poluidor, por meio do tributo, oferecendo um incentivo aos sujeitos econômicos (*Umweltabgaben*, Berlin, Economica, 1993, p. 4).

28 As normas de benefício fiscal não se enquadram na categoria de tributos ambientais, em sentido estrito, porque as medidas de desoneração não podem ser qualificadas como tributo. Ademais, tais benefícios irão integrar o regime de tributos direcionados a fins diversos da preservação do meio ambiente.

29 Esse tema foi tratado pioneiramente no Brasil por Heleno Taveira Tôrres (Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados "tributos ambientais", in: Heleno Taveira Tôrres [Org.], *Direito tributário ambiental*, p. 96-156).

30 Romeu Thomé, *Manual de direito ambiental*, p. 143.

31 Esse dispositivo atualmente está regulado pela Lei 9.985/2000, pela Lei 9.605/1998 e pelo Código Florestal. Tais diplomas não versam sobre tributos ambientais, todavia, as regulamentações por elas traçadas não impedem o uso da figura tributária para a tutela da fauna e da flora.

32 Dietrich Dickertmann, Erscheinungsformen und Wirkungen von Umweltabgaben aus ökonomischer Sicht, p. 47; Frank Balmes (op. cit., p. 10-12).

33 A realização de uma dessas condutas, por sua vez, poderá provocar novos problemas ambientais.

34 Defendem essa concepção, dentre outros, José Casalta Nabais (Direito fiscal e tutela do meio ambiente em Portugal, p. 430) e Cláudia Dias Soares (*O imposto ambiental*, p. 12-13).

35 Reinhard Hendler, *Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin*, p. 581-585.

36 Reinhard Hendler, op. cit., p. 581-583.

37 Reinhard Hendler, op. cit., p. 583-585.

38 Reinhard Hendler, op. cit., p. 585.

39 Ferdinand Kirchhof (Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen, *Die Öffentliche Verwaltung*, n. 6, p. 233-234, März 1992); Klaus Messerschmidt (op. cit., p. 35-37).

40 Ferdinand Kirchhof, op. cit., p. 233; Klaus Messerschmidt, op. cit., p. 36.

41 Ferdinand Kirchhof, op. cit., p. 234; Klaus Messerschmidt, op. cit., p. 36. Kirchhof esclarece que os tributos compensatórios se assemelham aos tributos pelo uso do meio ambiente, porém, se diferenciam quanto à função: enquanto os primeiros exigem apenas uma compensação, os segundos objetivam uma remuneração pelo uso do meio ambiente e visam, também, a uma internalização dos custos externos (op. cit., p. 234).

42 *Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht*, Köln/Berlin/Bonn/München, Carl Heymanns, 1994, p. 14-18.

43 Christian Müller, op. cit., p. 14-16.

44 Christian Müller, op. cit., p. 17-18.

45 Dietrich Dickertmann, Erscheinungsformen und Wirkungen von Umweltabgaben aus ökonomischer Sicht, p. 41.

46 Dietrich Dickertmann, op. cit., p. 42.

47 Dietrich Dickertmann, op. cit., p. 41.

48 Dietrich Dickertmann, op. cit., p. 44.

49 Op. cit., p. 273.

50 Frank Balmes, op. cit., p. 27.

51 Reinhard Hendler, *Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin*, p. 578.

52 Cf. Frank Balmes, op. cit., p. 28; Michael Rodi, *Umweltsteuern*, p. 5.

53 Klaus Messerschmidt, *Umweltabgaben als Rechtsproblem*, p. 59.

54 Idem, p. 60.

55 Idem, p. 29.

56 Op. cit., p. 29.

57 Op. cit., p. 61.

58 Como observa Siegfried F. Franke, é induvidoso que sozinho nenhum instrumento pode alcançar de maneira eficaz a proteção do meio ambiente (Ökonomisch und politische Beurteilung von Öko-Steuern, *Steuer und Wirtschaft*, n. 3, p. 219, 1990).

59 Klaus Messerschmidt, op. cit., p. 66.

60 Nesse sentido: Bernd Hansjürgens, op. cit., p. 65.

61 Examinando o princípio da precaução, afirma Cristiane Derani que este envolve uma "precaução contra o risco", visando a prevenir uma suspeita de perigo ou a assegurar uma margem suficiente de segurança da linha do perigo (op. cit., p. 150). Posição semelhante é defendida por Bernd Bender, Reinhard Sparwasser e Rüdiger Engel, que sustentam que o princípio alcança a precaução do risco (*Risikovorsorge*), em sentido amplo (op. cit., p. 26).

62 Posicionam-se nesse sentido, dentre outros, Frank Balmes (op. cit., p. 18-19) e Bernd Hansjürgens (op. cit., p. 48-50).

63 Bernd Hansjürgens, op. cit., p. 49-50.

64 O princípio da prevenção apoia-se numa certeza científica acerca da existência do dano ambiental. Já a precaução não trabalha com esta ideia de certeza quanto à degradação.

65 Examinando esse princípio, Paulo Affonso Leme Machado defende que o seu fundamento é o direito de propriedade: "O uso gratuito dos recursos naturais tem representado um enriquecimento ilegítimo do usuário, pois a comunidade que não usa do recurso ou que o utiliza em menor escala fica onerada. O poluidor que usa gratuitamente o meio ambiente para nele lançar os poluentes invade a propriedade pessoal de todos os outros que não poluem, confiscando o direito de propriedade

alheia" (op. cit., p. 71).

66 Cf. Pedro Manuel Herrera Molina, op. cit., p. 158-162.

67 Op. cit., p. 162.

68 Umweltlenkungssteuern und Leistungsfähigkeitsprinzip, *Steuer und Wirtschaft*, n. 4 p. 374-380, 1999.

69 Idem, p. 375.

70 Idem, ibidem.

71 Op. cit., p. 377-378. *In verbis*: „Leistungsfähigkeit drück insoweit ganz generell *Bedürfnisbefriedigungschancen durch Güterverfugbarkeit* aus. Ob für die jeweilige Güternutzung institutionell eis Preis gefordert wird, bleibt demgegenüber sekundär. Umweltnutzungen sind insoweit unzeifelhafter Bestandteil von Realeinkommen und Realkonsum der Zensiten" (grifos do autor).

72 Defendem esse posicionamento, entre outros, Pedro Manuel Herrera Molina (Op cit., p. 163), Carlos Palao Taboada (El principio "quien contamina paga" y el principio de capacidad econômica, in: Heleno Taveira Tôrres [Org.], *Direito tributário ambiental*, São Paulo, Malheiros, 2005, p. 83) e Monika Jachmann (Ökologie versus Leistungsfähigkeit – Gilt es neue Wege in der Steuerrechfertigung zu gehen?, *Steuer und Wirtschaft*, n. 3, p. 239-245, 2000).

73 Felix Weyreuther (Das Abgabenrecht als Mittel des Umweltschutzes, *UPR*, n. 5, p. 166, 1988) e Wolfram Höfling (Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform, *Steuer und Wirtschaft*, n. 3, p. 249, 1992).

74 Sobre o assunto, conferir Robert Alexy, *Theorie der Grundrechte*, Beden-Baden, Nomos, 1994, p. 71-100.

75 Pedro Manuel Herrera Molina defende entendimento semelhante ao sustentar que a idoneidade exige uma adequada configuração dos fatos imponíveis e dos elementos quantitativos do tributo ambiental. (op. cit., p. 166).

76 Op. cit., p. 5-6. No mesmo sentido posiciona-se Frank Balmes (op. cit., p. 151-152).

77 Steuerrecht als Mittel des Umweltschutzes, *Natur und Recht*, n. 3, p. 90, 1985.

78 Dietmar Gosch, Juristische Beuerteilung von Öko-Steuern, p. 211.

79 Op. cit., p. 171.

80 Op. cit., p. 159.

81 A relação entre extrafiscalidade e capacidade contributiva é um debate antigo na doutrina, sobre o qual há várias posições. Um grupo de doutrinadores rejeita a possibilidade de conciliação (cf. Fernando Aurelio Zilveti, *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*, p. 199). Posição bastante original foi sustentada por Francesco Moschetti, grande estudioso do tema em epígrafe. Para ele, o problema pode ser solucionado, desde que se adote uma visão da capacidade contributiva qualificada por um dever de solidariedade, ou seja, dever orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, donde resulta uma impossibilidade de se considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas (*El princípio de capacidad contributiva*, p. 278-279).

82 Enrico de Mita defende esse posicionamento, ao analisar a relação entre a capacidade contributiva e a extrafiscalidade (*Interesse fiscale e tutela del contribuente*, p. 79).

83 Op. cit., p. 9.

84 Op. cit., p. 117.

85 Op. cit., p. 120.

86 Idem, ibidem.

87 Op. cit., p. 122-123.

88 Frank Balmes sustenta esse posicionamento (op. cit., p. 126-127).

89 Op. cit., p. 174.

90 No direito português, conferir José Casalta Nabais (*Direito fiscal*, 6. ed., Coimbra Almedina, 2010, p. 19). Na Itália, Francesco Tesauro (*Istituzioni di diritto tributario*, 8. ed., Torino, Utet, 2003, v. I, p. 4-6) e Augusto Fantozzi (*Diritto tributario*, 2. ed., Torino, Utet, 1998, p. 44-46).

91 Op. cit., p. 70-72.

92 Pedro Manuel Herrera Molina, op. cit., p. 71.

93 Op. cit., p. 71.

94 Pedro Manuel Herrera Molina, op. cit., p. 72.

95 Não vale para o sistema brasileiro, portanto, a observação de Herrera Molina, no sentido de que esse tipo de tributo sobre emissão seria inconstitucional (op. cit., p. 72).

96 Na extrafiscalidade imprópria utiliza-se da coação para forçar a prática de um

comportamento, o que não ocorre com o uso das normas indutoras.

97 Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, in: Paul Kirchhof (Ed.) *Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht*, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1993, p. 12.

98 Idem, p. 22.

99 *Verfassungsmässigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern*, p. 122-130.

100 Idem, p. 133.

101 Op. cit., p. 117.

102 Op. cit., p. 110.

103 Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehalt ihrer ökologischen und ökonomischen Wirksamkeit, *Steuer und Wirtschaft*, n. 1, p. 35, 38, 1998.

104 *Derecho tributario ambiental*, p. 59-63.

105 *El tributo como instrumento de protección ambiental*, p. 105-106.

106 Cf. *supra*, cap. III.

107 Op. cit., p. 13.

108 Op. cit., p. 58.

109 Op. cit., p. 35-36.

110 Nesse sentido: Ute Sacksofsky, *Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben*, p. 210; Klaus Messerschmidt, op. cit., p. 115-118; Erik Gawel, op. cit., p. 105-115.

111 Na doutrina alemã há divergência se a taxa de concessão (*Verleihungsgebühr*) representa ou não uma terceira modalidade de taxa, ao lado das de uso e das administrativas.

112 Op. cit., p. 82. Em sentido contrário posiciona-se Jorge Jiménez Hernández (op cit., p. 105), ao defender que as taxas e as contribuições especiais não são figuras aptas a produzir efeitos incentivadores, em relação ao meio ambiente. O autor fundamenta a sua posição em dois argumentos: dificuldade de identificação do poluidor e do valor do bem ambiental afetado (cf. op. cit., p. 102-104).

113 Idem, ibidem.

114 Cf. *supra*, cap. III.

115 Há outros exemplos de contribuições ambientais, como a exigida pela disponibilização do corpo de bombeiros (*Feuerwehrabgabe*).

116 Frank Balmes (Op. cit., p.,60) e Klaus Messerschmidt (op. cit., p. 119) defendem essa posição.

117 Nesse sentido posiciona-se Paul Kirchhof (op. cit., p. 16).

118 No direito espanhol a figura que se assemelha às contribuições especiais previstas no ordenamento brasileiro são as *contribuciones especiales*. A doutrina apresenta muitas restrições ao uso deste tributo em matéria ambiental (cf. Pedro Manuel Herrera Molina, op. cit., p. 108-111, e Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p. 105).

119 Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados "tributos ambientais", in: Heleno Taveira Tôrres (Org.), *Direito tributário ambiental*, São Paulo, Malheiros, 2005, p. 146.

120 Cf. *supra*, cap. III.

121 Op. cit., p. 16. Os pressupostos especiais aos quais alude Kirchhof são aqueles construídos pela jurisprudência do *Bundesverfassungsgericht*, indispensáveis à instituição das contribuições especiais: existência de um grupo homogêneo, relação de conexão material entre o grupo e a finalidade do tributo, destinação da receita para o grupo, pois este tem uma responsabilidade pela realização de determinada tarefa.

122 Op. cit., p. 20.

123 Op. cit., p. 37.

124 Idem, ibidem.

125 Op. cit., p. 208.

126 Op. cit., p. 122-123.

127 *Umweltpolitik mit Öko-Steuern?*, Marburg, Metropolis, 1990, p. 75.

128 Op. cit., p. 94.

129 Cf. Pedro Manuel Herrera Molina, op. cit., p. 129-130;Jorge Jiménez Hernández op. cit., p. 110-116.

130 Pedro Manuel Herrera Molina, op. cit., p. 129.

131 Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht, in: 7. TRIERER KOLLOQUIUM ZUM UMWELT- UND TECHNIKRECHT von 22. bis

September 1991, *Umweltschutz durch Abgaben und Steuern*, Heidelberg, Decker's Verlag, 1992, p. 66.

132 Op. cit., p. 75.

133 *Derecho tributario ambiental*, p. 129.

134 Além destes, a lei poderá utilizar outros instrumentos para inserir o interesse ambiental no âmbito de um tributo fiscal, como, por exemplo, a dedutibilidade das provisões relacionadas com os danos ambientais, concessão de prazos especiais para compensar as bases imponíveis negativas, isenções etc. (cf. Pedro Manuel Herrera Molina, op. cit., p. 303-330).

135 Na Espanha, no âmbito do Imposto sobre Sociedades, a lei prevê a possibilidade de amortização de instalações anticontaminantes de tratamentos de fluidos, com um coeficiente de 15% e no período máximo de 14 anos (cf. Jorge Jiménez, op. cit., p. 111).

136 Jorge Jiménez, op. cit., p. 113. Herrera Molina cita, na Espanha, a possibilidade de realizar esse tipo de dedução no âmbito do Imposto sobre Sociedades (op. cit., p. 306).

137 Jorge Jiménez sugere que a lei deve impedir a dedução de todos os gastos que tiverem importado direta ou indiretamente numa lesão ao meio ambiente (op. cit., p. 114).

138 Cf. Michael Rodi, Steuervergünstigen als Instrument der Umweltpolitik,*Steuer und Wirtschaft*, n. 3, p. 206, 1994); Heinrich Wihelm Kruse, Öko-Steuern und Öko-Abgaben, *Betriebs-Berater (BB)*, n. 45, p. 2.286, 1998.

1 APTIDÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NO ORDENAMENTO BRASILEIRO PARA INSTRUMENTALIZAR A PROTEÇÃO AMBIENTAL

No capítulo anterior firmou-se o entendimento no sentido do reconhecimento da aptidão dos impostos, taxas e contribuições especiais para servirem como instrumento de proteção ao meio ambiente. Em tais situações, a figura tributária usada apresentará a finalidade direcionadora e o efeito conformador, ostentando, então, a qualidade de tributo ambiental.

Firmada tal premissa, importa investigar, destarte, de que forma as espécies poderão ser estruturadas para realizar a tutela ambiental.

2 OS IMPOSTOS AMBIENTAIS

2.1 Aspectos gerais

Como analisado anteriormente, o imposto é uma espécie de tributo compatível com a tributação ambiental, podendo, portanto, ser utilizado para realizar o fim de direcionamento (*Lenkungsfunktion*), típico dos tributos ambientais. Precisa é, nesse sentido, a lição de Bernd Hansjürgens, quando afirma que "a finalidade dos impostos ambientais repousa em uma indução qualitativa do uso com o fim de produzir uma realocação dos recursos".[1]

Assim, a hipótese tributária poderá incidir sobre determinados comportamentos que contaminam o meio ambiente, induzindo os sujeitos econômicos que os praticam a adotar uma conduta diversa, que não agrida ou que contamine em menor escala a natureza. Além disso, a função indutora poderá ser realizada mediante uma inserção de normas de agravação ou de benefício fiscal no regime jurídico de um imposto ordinário, com o objetivo de que este proteja o meio ambiente. Correta, nesse sentido, a conclusão de Balmes quando assevera que o

> direito tributário ambiental circunscreve-se à instrumentalização do Direito Tributário em favor da proteção do meio ambiente através de normas de finalidade fiscal com o fim acessório de proteção ambiental e através dos conhecidos eco-impostos, cuja principal função é a indução do direito ambiental.[2]

Dessa forma, o tributo poderá ser utilizado para induzir o contaminador a alterar o seu comportamento, sem a necessidade, para tanto, do uso das sanções ou dos mandamentos.[3]

Deve-se separar, destarte, os impostos ambientais em sentido amplo dos impostos ambientais em sentido estrito (impostos ecológicos). Os impostos ecológicos são aqueles cuja hipótese de incidência prevê em seu aspecto material um fato que direta ou indiretamente contamina o meio ambiente (ex.: emitir CO2). Já os impostos ambientais em sentido amplo são os impostos ordinários (clássicos) que apresentam como função acessória a indução de comportamentos favoráveis à preservação ambiental, por meio do uso das normas de agravação ou de benefício fiscal.

Os impostos ecológicos situam-se obviamente no âmbito da contaminação admitida pelo ordenamento jurídico.[4] Caso contrário, estariam incidindo sobre fatos ilícitos, apresentando a natureza de sanção, o que não se admite no presente estudo.

Não se deve olvidar, contudo, que há alguns problemas que poderão dificultar em determinadas situações a utilização do imposto, como, por exemplo, a identificação do poluidor nos casos em que a contaminação ocorre em um ciclo econômico. Porém, não se pode afirmar que a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva pelos impostos ambientais constitua um obstáculo à criação dos impostos em epígrafe,[5] posto que estes, mesmo apresentando como principal fim a indução de comportamentos e o efeito estruturante, submetem-se à aplicação desse princípio constitucional tributário, como analisado anteriormente.

2.2 A regra-matriz de incidência possível dos impostos ambientais sentido estrito

2.2.1 Aspecto material

Considerando que os impostos ambientais apresentam a função indutora e o efeito estruturante, a configuração do aspecto material da regra-matriz de incidência tributária dependerá da fase da cadeia econômica que se deseja gravar para reduzir ou eliminar a contaminação ambiental. Assim, o imposto poderá ser estruturado como um tributo *input*, incidindo sobre a obtenção de matéria-prima contaminadora ou sobre a fabricação de produtos degradantes; ou como um tributo *output*, alcançando a emissão de resíduos. É possível, ainda, que onere o processo de fabricação de determinado bem, objetivando com isso uma substituição da tecnologia empregada, bem como a simples titularidade de bens relacionados com a contaminação ambiental. Em face dessa diversidade de situações, Klaus Messerschmidt separa os tributos ambientais, quanto à hipótese tributária, em duas categorias: tributos sobre atividades contaminadoras e tributos sobre produtos contaminadores.[6] No primeiro grupo duas espécies podem ser identificadas: tributos relacionados à produção, também denominados de tributos sobre a emissão; e tributos sobre o consumo. Já na segunda classe, podem ser identificados os tributos sobre matérias-primas contaminadoras (*input* ou tributos sobre a matéria-prima) e tributos sobre o produto final (tributos *output* ou sobre bens).[7]

A realização de um ato de contaminação, em sentido amplo, é o aspecto material da figura em estudo,[8] que poderá decorrer de diferentes situações, como sustenta Messerschmidt.[9] Como o aspecto material é formado, segundo a preciosa lição de Paulo de Barros Carvalho, por um verbo e o seu complemento,[10] no caso dos impostos ambientais será o seguinte: realizar um comportamento que importe em degradação dos recursos naturais.

A primeira modalidade de conduta que se adequa a tal hipótese é a emissão de gases, descarga de líquidos ou resíduos sólidos contaminadores. Vale dizer, o aspecto material deverá consistir em emitir, despejar substância que contamina o meio ambiente.[11] Por conseguinte, os demais aspectos da hipótese tributária deverão ser compatíveis com a materialidade eleita pelo legislador.[12] Em tais casos, como defende Heinrich W. Kruse, o comportamento degradante é diretamente alcançado

pela exação, que, desse modo, incentiva o desenvolvimento de técnicas de produção inovadoras.[13]

Outra modalidade de comportamento que degrada o meio ambiente, que poderá representar o aspecto material da hipótese de incidência do imposto ambiental, é a obtenção ou fabricação de matéria-prima ou de bem que contamine o meio ambiente. Nesses casos, o aspecto em pauta seria representado pelo verbo extrair ou obter por qualquer meio determinada matéria-prima degradante, ou fabricar produto contaminante.[14] Em tais situações, o início da cadeia econômica seria gravado por meio de um imposto *input*.

Em relação à primeira modalidade, apresenta algumas vantagens, como sustenta Tulio Rosembuj: (a) não exige a medição direta da contaminação; (b) a base de cálculo é mensurável e a sua determinação não exige dificuldades; (c) o número de contribuintes não é numeroso, o que simplificaria a gestão do tributo; (d) o tributo repousa sobre um setor cujos mecanismos de translação já são conhecidos.[15]

Como exemplos dessa modalidade de imposto ambiental podem-se citar os impostos que oneram a extração de materiais fósseis e a fabricação de produtos utilizados como combustíveis, bem como os impostos sobre a energia, como o *Stromsteuer*, cobrado na Alemanha. Em tais situações são oneradas as atividades relacionadas à extração ou à fabricação de produtos potencialmente contaminantes.[16]

O consumo de bens que degradam o meio ambiente também pode representar o aspecto material da hipótese de incidência dos impostos ecológicos. Nesses casos, os impostos indiretos representam a via mais adequada para imputar ao consumidor o custo da contaminação causada pelo produto que adquire. Por conseguinte, o tributo consiste, então, em uma forma de desestimular o consumidor a adquirir bens que degradam os recursos naturais. Sendo assim, a função indutora se faz presente de forma bem nítida.

Essa ideia vem sendo bastante difundida na doutrina alemã, tendo como principal defensor Joachim Lang, Catedrático da Universidade de Colônia, que observa que o efeito indutor dos eco-impostos é incerto. Contudo, este instrumento adequa-se aos mecanismos do mercado, de maneira que o aumento de preços por meio dos eco-

impostos repercute na oferta dos produtos e com isso apresentam efeitos indutores para a uso do meio ambiente. Porém, tais efeitos indutores do uso do meio ambiente dependem da possibilidade de substituição do consumo, que é significativo não apenas para uma análise do ponto de vista econômico, mas também para um exame jurídico da adequação do eco-imposto.[17] Seguindo essa linha, Frank Balmes também defende que, por meio dos tributos indiretos, o comportamento de consumo é induzido, fazendo-se uso de tributos ambientais.[18]

Não se deve olvidar, contudo, que essa proposta apresenta inconvenientes, sendo, por isso, criticada. Em primeiro lugar, afirma-se que o princípio do poluidor-pagador não seria observado por essa espécie de imposto, pois a possibilidade de repercussão do ônus fiscal faz com que o consumidor, e não o produtor do bem contaminante seja onerado. Por conseguinte, o imposto pode deixar de representar um estímulo à produção de bem que degrada o meio ambiente. Ademais, o imposto não incide sobre uma atividade contaminante, ou seja, paga quem não contamina e por uma atividade não degradante.[19] Sobre o assunto, observa Joachim Lang que existe uma dificuldade, senão uma impossibilidade de realização dos princípios de direito ambiental por meio da vinculação ao tributo.[20]

Em verdade, porém, tais dificuldades não impedem o uso do tributo indireto como imposto ambiental em sentido estrito ou amplo. Isso porque o tributo ambiental grava uma atividade direta ou indiretamente relacionada com a degradação do meio ambiente, visando a atribuir os custos pela preservação ao poluidor e incentivando-o a eliminar ou reduzir a contaminação. No caso dos tributos indiretos, a redução da demanda pelos produtos contaminantes irá estimular o produtor a produzir bens que não provocam esse efeito, servindo de incentivo para que ele modifique, então, o seu comportamento.

Deve-se assinalar, ademais, que os tributos indiretos apresentam uma grande vantagem, que é a simplicidade na fiscalização e na administração do tributo pelo Fisco.[21] As dificuldades existentes nos impostos sobre a emissão aqui não se fazem presentes.

Outra materialidade possível dos impostos ambientais, não mencionada na classificação de Messerschmidt, acima referenciada, é a titularidade de bens

relacionados com a degradação ambiental. Setor abalizado da doutrina espanhola critica essa possibilidade, alegando que tais tributos não apresentariam a flexibilidade típica dos instrumentos econômicos, pois não possibilitariam ao proprietário ou ao possuidor do bem a substituição do comportamento degradante.[22] Ao nosso ver, a crítica é improcedente, pois nada obsta ao proprietário realizar esforços para modificar o modo do exercício do direito de propriedade, ajustando-o à preservação ambiental.

No direito brasileiro, inclusive, a conformação de impostos que incidem sobre a propriedade ao meio ambiente é expressamente admitida pelo art. 182, § 4.º, II,[23] da CF, que permite a progressividade extrafiscal do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) com o propósito de compelir o contribuinte a realizar condutas que importem numa melhor utilização do solo urbano. Vale dizer, admite-se que esse imposto possa ser utilizado como um tributo ambiental em sentido amplo.

Em síntese, defende-se que o aspecto material da hipótese de incidência dos impostos ambientais em sentido estrito podem consistir em quatro condutas possíveis: (a) emitir ou despejar substância que polui o meio ambiente; (b) obter ou fabricar materiais potencialmente contaminantes; (c) adquirir bens contaminantes; (d) ser proprietário ou possuidor de bens relacionados com a degradação ambiental.

2.2.2 Aspecto temporal

Quando a materialidade consistir em um fato jurídico instantâneo, como, por exemplo, a aquisição de um produto contaminante, não haverá maiores dificuldades para delimitar o aspecto temporal da regra-matriz de incidência tributária do imposto ambiental. No entanto, quando se tratar de um fato jurídico periódico (ex.: despejar resíduos poluentes), o legislador, ao elaborar a regra-matriz, deverá escolher um momento determinado, em que será considerado como ocorrido o fato jurídico tributário.

Dessa forma, determinar-se-á o aspecto em estudo, de maneira compatível com a materialidade eleita pelo legislador.

2.2.3 Aspecto espacial

O aspecto espacial dos impostos ambientais não apresenta maiores problemas. Como a materialidade do imposto consiste na realização de uma conduta que degrada os recursos naturais, o tributo incidirá no local onde essa atividade econômica ou industrial for realizada. No caso dos impostos indiretos, será o local em que ocorrer o consumo do bem contaminador. Em se tratando de imposto incidente sobre a titularidade de um bem relacionado com a contaminação ambiental, o aspecto espacial será o território onde o bem estiver situado.

Jorge Jiménez Hernández chama a atenção para situação que poderá vir a ocorrer: a contaminação produzida em um território alcançar um território diferente daquele em que estiver situada a fábrica poluidora.[24] Em se tratando de uma Federação, esse problema se agravará, caso o tributo ambiental exigido for da competência dos Estados-membros. A solução proposta pelo doutrinador referenciado parece ser suficiente para a resolução do problema: como o aspecto material consiste na realização de uma conduta degradante, o aspecto espacial será o local onde esta for praticada, mesmo que os efeitos desta ultrapassem os limites do respectivo território.[25]

2.2.4 Aspecto subjetivo

O tributo ambiental, por definição, é um tributo indutor. Como a edição das normas indutoras exige a titularidade de dupla competência, material e tributária, a determinação do sujeito ativo deverá necessariamente observar esse pressuposto.[26]

Quanto ao sujeito passivo, será delimitado a partir do aspecto material da regra-matriz de incidência tributária. Ora, como a materialidade do tributo poderá consistir na realização de uma atividade contaminante, quem a desenvolver poderá ser posto pela norma jurídica na condição de contribuinte do imposto ambiental. Em se tratando de imposto que grave o consumo, poderá ser eleito como contribuinte o consumidor.

Deve-se assinalar que, em relação aos tributos indiretos, discute-se na doutrina a possibilidade ou não de repercussão dos impostos ambientais. Determinado segmento recusa essa possibilidade, afirmando que esta vai de encontro ao princípio do

poluidor-pagador,[27] que estrutura os tributos ambientais, vale reafirmar. Messerschmidt sustenta posição intermediária, observando, a propósito, que essa repercussão nem sempre é desejável, pois irá atenuar o efeito indutor da exação.[28] De outro lado, sustenta-se que os tributos ambientais, inclusive os impostos, são repercutíveis, visto que o custo social que se internaliza por meio da figura tributária representa um custo que, como outra despesa existente no ciclo econômico, poderá ser incluído no preço final do produto ou do serviço para que o consumidor o suporte, pois é ele quem cria a demanda. Alega-se, ainda, que os custos na luta contra a degradação ambiental devem ser pagos pelo industrial ou empresário, independentemente de que este repercuta tais custos no preço do produto.[29] Molina sistematiza a matéria, alegando que há argumentos contra e a favor da repercussão em estudo, os quais conferem ao legislador uma margem de discricionariedade na admissão da transferência do ônus fiscal.[30]

Para nós, a possibilidade de repercussão econômica existe em qualquer tipo de tributo, independentemente da finalidade por este perseguida. Quando se trata de repercussão jurídica, esta se situa no âmbito dos impostos indiretos, os quais se caracterizam, no direito brasileiro, por dois traços: incidência sobre negócios jurídicos bilaterais, realizados dentro de um ciclo econômico. Os impostos indiretos, portanto, são necessariamente tributos plurifásicos, incidindo sobre operações.

Gizado esse conceito, conclui-se que a repercussão jurídica só poderá ocorrer se o imposto ambiental for configurado como um imposto indireto, incidindo, por conseguinte, sobre o consumo. Logo, a *contrario sensu*, quando o imposto ambiental for estruturado com base nas demais materialidades possíveis, não será admitida a repercussão em exame.

Acresça-se, ainda, que o princípio do poluidor-pagador não pode ser erigido como um obstáculo à repercussão. Ora, se o que se busca com a sua aplicação é desestimular a realização de condutas nocivas ao meio ambiente, a incidência do ônus fiscal sobre o consumidor é compatível com esse princípio, pois quando adquire um produto degradante, o consumidor estimula a poluição, podendo, pois, ser por ela responsabilizado. Em sentido amplo pode ser enquadrado na figura do poluidor. Assim, quem estimula a demanda de um produto contaminador pode ser gravado pelo

ônus fiscal que representa um tributo ambiental.

2.2.5 Aspecto quantitativo

Os tributos ambientais, inclusive os impostos, não devem ser fixos, por diversas razões. Primeiro, como a finalidade é a indução de comportamentos, o incentivo vincula-se diretamente com a contaminação. Desse modo, quanto maior for a degradação, maior deverá ser o valor do tributo, o que afasta a ideia de uma exação fixa.[31] Segundo, pelo fato de a atividade poluidora manifestar-se com intensidades diferentes, o que elimina a possibilidade do estabelecimento de um padrão fixo para mensurar danos ambientais diferentes.[32]

Afastada essa possibilidade, cabe observar que, em relação aos impostos sobre a emissão, a base de cálculo será estabelecida mediante um parâmetro constituído pela quantidade de substância contaminante emitida, medida em unidades estabelecidas pela lei.[33] Em tais situações poderá ser utilizado o sistema de estimação direta, em que se mensura efetivamente a quantidade de substância contaminante emitida. Quando não for possível utilizar tal sistemática, outros métodos de estimação poderão ser utilizados, como o estabelecimento de estimações indiretas ou de bases alternativas mais fáceis de controlar.[34] De qualquer modo, há que se evitar ao máximo a utilização de métodos indiretos. Sobre o assunto, é correta a observação de Pedro Manuel Herrera Molina:

> nos tributos ambientais concorre uma circunstância especial: o gravame deve supor um incentivo a reduzir o dano ambiental. Se este se mede através de fatores médios ou indiciários o incentivo desaparece, pois os esforços para reduzir a contaminação não se verão refletidos na base nem na alíquota. Deste modo *o imposto deixa de ser idôneo para cumprir seu fim e desaparece a justificação extrafiscal de uma tributação que difere do princípio da capacidade econômica*.[35]

Disso se infere que o sistema de estimação indireta deve ser idôneo a realizar o incentivo buscado com o imposto ambiental.

Com relação ao imposto que onera a obtenção ou fabricação de materiais potencialmente contaminantes, tais dificuldades não se fazem presentes. Nesses casos, a base de cálculo será determinada através da medida ordinária dos elementos físicos.[36] Assim, se for gravado o uso de derivado de petróleo, a base de cálculo poderá ser quantificada em litros do respectivo combustível.

Em se tratando de tributos sobre o consumo de bens poluentes, a base de cálculo deverá considerar o produto cujo consumo se grava, quantificado em unidades físicas ou medida.[37]

Finalmente, em se tratando de imposto sobre a titularidade de bem relacionado com a degradação ambiental, a base de cálculo será o valor do respectivo bem.

Quanto às alíquotas, devem ser escolhidas considerando-se a finalidade indutora dos impostos ambientais. Sendo assim, deve-se rejeitar a utilização de alíquotas fixas, pois são incompatíveis com o princípio do poluidor-pagador, que exige uma proporcionalidade entre o valor da degradação ambiental e o montante do tributo. Por esse motivo, as alíquotas variáveis são mais adequadas aos impostos ambientais, pois possibilitam a realização da função indutora de maneira mais efetiva. Assim, as alíquotas progressivas poderão ser utilizadas como forma de implementação do princípio do poluidor-pagador, estimulando a redução ou a eliminação da degradação ambiental.[38]

2.3 A arrecadação dos impostos ambientais

A cobrança dos impostos ambientais poderá demandar a criação de autarquias destinadas a realizar a atividade de proteção ambiental, para as quais poderá ser concedida a capacidade tributária ativa. Em outros termos, a figura da parafiscalidade poderá se fazer presente, como um mecanismo de facilitação da cobrança do tributo ambiental, como ocorre em alguns países que instituíram essa modalidade de exação.[39] Entre nós, nada impede a criação de autarquias especiais, inclusive as agências reguladoras, para administrar os impostos ambientais.

No âmbito dos tributos ambientais, deveres de colaboração também poderão ser instituídos por meio de lei, criando-se, então, obrigações acessórias, para permitir

uma melhor fiscalização da arrecadação do tributo.

2.4 A receita dos impostos ambientais

A vinculação das receitas dos impostos ambientais é defendida por determinado segmento da doutrina, como forma de possibilitar o direcionamento de recursos financeiros para a preservação ambiental. Esse argumento, contudo, não pode ser aplicado ao presente estudo, tendo em vista que o conceito aqui traçado acerca dos tributos ambientais nada tem a ver com o destino da arrecadação. Tributos ambientais são tributos indutores, que buscam estimular a prática de um comportamento de preservação ambiental, por meio da imputação de um ônus financeiro sobre determinada conduta. Assim, a finalidade desse tributo não é arrecadar receitas para serem direcionadas às atividades de proteção ao meio ambiente, desenvolvidas pelo Poder Público. Por conseguinte, a afetação das receitas não tem nenhuma relevância para o alcance da finalidade da exação.

Outrossim, não se pode sustentar que o direcionamento das receitas para um Fundo Público seria uma forma de fortalecer o efeito do tributo, pois a indução, o estímulo para a prática de um comportamento é obtido com a mera incidência de um gravame fiscal sobre determinada conduta. Vale dizer, é um problema localizado no interior da própria figura. Não é algo que se localiza fora do tributo. Assim, para onde vão as receitas, ao nosso ver, não tem qualquer repercussão sobre o efeito indutor perseguido com os impostos ambientais, em sentido estrito.

Cabe observar, por fim, que no ordenamento brasileiro existe norma específica na Constituição Federal, vedando, com algumas exceções, a vinculação das receitas dos impostos (art. 167, IV), a qual representa um obstáculo intransponível para se defender a afetação das receitas dos impostos ambientais, os quais, por sua natureza, estão alcançados por esta vedação.

3 TAXAS AMBIENTAIS

3.1 Admissibilidade das taxas ambientais indutoras

A taxa é um tributo vinculado a uma atividade estatal, como salientado anteriormente,[40] ou seja, o aspecto material da hipótese de incidência consiste na realização pelo Estado em favor do contribuinte de determinada atividade, que pode consistir na prestação de um serviço público ou no exercício do poder de polícia. Sendo assim, trata-se de um tributo direcionado a ressarcir o Poder Público pelos gastos realizados no desempenho de uma atividade em benefício de um administrado, e não de toda a coletividade.

Por conseguinte, a taxa é um tributo vocacionado à fiscalidade, pois tem como escopo principal o reembolso dos custos de uma atividade pública. No entanto, isso não significa que a finalidade indutora não possa se fazer presente na estrutura do tributo.

De acordo com o conceito firmado acerca dos tributos ambientais, verifica-se que o mencionado fim é um traço ineliminável desta figura. Como as taxas podem apresentá-lo, com a utilização de uma norma indutora de benefício ou de agravamento fiscal no âmbito do regime previsto para uma taxa, este tributo apresentará, também, a indução como função acessória. Em tal caso, ocorrerá a inserção de um elemento ecológico.

Por tais motivos, as taxas ambientais poderão ter como função principal a indução de comportamentos ou a arrecadação de receitas. Em qualquer caso, a prevenção da contaminação ambiental se fará presente como o objetivo perseguido por meio da imposição de um ônus financeiro.

Disso se infere que as taxas ambientais, segundo o conceito aqui traçado, poderão ser qualificadas como tributos ambientais.

Na Alemanha, existe um debate doutrinário acerca da possibilidade de instituição das taxas ambientais. Uma minoria rejeita qualquer possibilidade de emprego das taxas ambientais.[41] Para aqueles que trabalham com um conceito amplo de tributo ambiental, sustentando uma concepção tripartida ou quadripartida, as taxas podem ser utilizadas como tributos de compensação (*Umweltausgleichsabgaben*) ou pelo uso de um bem ambiental (*Umweltnutzungsabgaben*).[42] Para esse grupo de doutrinadores, os tributos ambientais não apresentam como nota característica a indução de

comportamentos benéficos ao meio ambiente. Logo, as taxas podem ser utilizadas como mero instrumento de remuneração pelo uso de um bem ambiental ou como forma de ressarcir o Poder Público pelos gastos que determinado sujeito tiver provocado com a utilização de recursos naturais.[43] Uma outra corrente defende a possibilidade limitada da utilização das taxas como instrumento de proteção ao meio ambiente. A limitação decorre justamente do perfil da taxa, que é um tributo destinado a remunerar o Estado por uma despesa específica, por este realizada em favor de um administrado. Por esse motivo, existem alguns princípios que estruturam a base de cálculo do tributo, os quais erigem obstáculos à sua utilização como tributo indutor, como será posteriormente examinado.[44] Outros defendem o uso das taxas sem restringi-las à função indutora.[45] De outro lado, alinham-se os autores que advogam a tese de que a tutela ao meio ambiente deve ser realizada preferencialmente por meio das taxas, por ser o tributo mais adequado à internalização dos custos.[46]

Sobre o assunto, o Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*) já se manifestou, admitindo o uso das taxas ambientais indutoras.

No âmbito da doutrina espanhola o tema também é polêmico. Quem limita os tributos ambientais aos indutores, como Pedro Manuel Herrera Molina, reconhece o pequeno campo para a utilização das taxas como instrumento de tutela ambiental.[47] De outro lado, uma outra corrente defende que os tributos ambientais podem apresentar a função redistributiva, porque servem para compensar os gastos realizados pelo Poder Público para proteger o meio ambiente, ou função indutora. Nessa concepção, as taxas podem ser utilizadas com a função redistributiva.[48] Assim, percebe-se que essa segunda corrente parte de uma concepção mais ampla sobre os tributos ambientais, admitindo que estes funcionem como fonte de arrecadação de recursos destinados às atividades necessárias à realização da proteção ambiental.

Na doutrina portuguesa admite-se que as taxas, em tese, podem ser adequadas à aplicação do princípio do poluidor-pagador, reconhecendo-se, contudo, que na prática há obstáculos que impedem o uso do tributo de forma eficaz para proteger o meio ambiente: dificuldade para identificar o poluidor, dificuldade para mensurar, de forma precisa, os custos ambientais, que deverão ser cobertos com a cobrança do tributo.[49] Outro posicionamento também reconhece a existência de obstáculos à

instituição desta figura, aduzindo, ainda, que existem condicionamentos para que a função indutora seja veiculada pelas taxas, em face dos princípios relacionados à sua base de cálculo.[50] Por tais motivos, a doutrina sustenta que os impostos são tributos mais adequados à proteção do meio ambiente.[51]

Já na Itália, em face da existência de algumas taxas ambientais, a doutrina reconhece, mesmo com algumas restrições, a possibilidade de uso desta figura como instrumento de proteção ao meio ambiente.[52]

Na doutrina nacional colhem-se diversas manifestações favoráveis à instituição das taxas ambientais.[53] Lapidar é a lição de José Marcos Domingues de Oliveira sobre o assunto, que admite a possibilidade, com base no art. 77 do CTN, da previsão como hipóteses de incidência das taxas o licenciamento, a fiscalização e a limpeza ou recuperação ambiental, mantendo razoável equivalência com o custo dos serviços prestados.[54] O autor examina, ainda, o problema da mensuração das taxas, admitindo a aplicação do princípio do poluidor-pagador e do retributivo para que a taxa seja exigida em maior valor de quem contamina em maior escala o meio ambiente.[55] E conclui, de maneira acertada:

> Assim, pensamos que as taxas ambientais, que devem ser graduadas conforme o custo dos serviços públicos ambientais relacionados à carga poluidora gerada pelos contribuintes, podem representar substanciais receitas públicas para custeio das correspondentes tarefas administrativas; isto sem prejuízo de também produzir efeito indutor do poluidor e buscar alternativas de comportamento menos poluidor visando diminuir o montante da taxa que lhe cabe pagar.[56]

Acertada é a análise do Professor Titular da Universidade Estadual do Rio de Janeiro, que consegue compatibilizar o uso das taxas ambientais com o princípio do poluidor-pagador e com os relacionados à base de cálculo desse tributo. Notável também é a observação precisa no sentido de que as taxas ambientais deverão apresentar a função indutora, a qual, segundo entendemos, é inafastável do próprio conceito de tributos ambientais.

Ao nosso ver, as taxas poderão ser utilizadas no âmbito ambiental, desde que

apresentem a função indutora. Os pressupostos constitucionais que autorizam a instituição do tributo, no Brasil, os quais são direcionados à fiscalidade, não impedem a indução de comportamento por meio deste tributo. Em outras palavras, as taxas podem ser conformadas como um tributo indutor para tutelar o meio ambiente. Duas hipóteses poderão existir de taxas ambientais: taxas instituídas para o custeio do serviço de preservação ambiental ou taxas pelo exercício do poder de polícia necessário à expedição de um ato de autorização para realizar determinada atividade que importe em degradação ambiental, como será adiante estudado.[57]

Os princípios relativos à base de cálculo do tributo não representam obstáculo à sua utilização com finalidade de tutela do meio ambiente, consoante examinado anteriormente.

3.2 Modalidades de taxas ambientais

Convém pontuar que, em se tratando de taxa ambiental, os pressupostos constitucionais que autorizam a instituição deste tipo de tributo (CF, art. 145, II) devem ter uma conexão com o meio ambiente, para que a função indutora possa ser alcançada. Como o fim acessório será o de evitar a contaminação ambiental, para que este seja obtido, os pressupostos constitucionais do tributo devem ter uma ligação com essa finalidade.

Considerando-se, então, o modelo adotado pela nossa atual Constituição Federal, infere-se que as taxas de serviço deverão apresentar como aspecto material da hipótese de incidência a prestação de um serviço de preservação ambiental, enquanto as taxas ambientais de polícia terão como materialidade a prática de um ato de autorização para a prática de uma atividade contaminadora, que degrada o meio ambiente, dentro, porém, de parâmetros admitidos pelo ordenamento.

Em alguns países, além dessas duas hipóteses, admite-se, ainda, a taxa ambiental pelo uso de um bem ambiental. Na Alemanha, as taxas são tributos destinados à satisfação das necessidades financeiras do Estado, contudo, ao contrário dos impostos, são tributos vinculados a uma contraprestação imputável e individual de um ente público.[58] Como explica Paul Kirchhof, “a hipótese de incidência tradicional de

uma taxa indica uma prestação pública pecuniária, a qual compensa uma vantagem individual imputável, concedida pelo Poder Público".[59] E complementa:

> este tributo denominado como "preço-administrativo" é tradicionalmente cobrado não apenas como uma remuneração por uma prestação estatal, e sim também como uma compensação por uma despesa pública provocada pelo indivíduo.[60]

Dessa forma, do ponto de vista do contribuinte, a taxa corresponde a uma contraprestação por uma vantagem que lhe foi concedida pelo Estado, enquanto para o ente público é uma compensação por um custo necessário à produção de uma prestação.[61] Por tais motivos, a base de cálculo é estruturada com fundamento nos princípios da cobertura dos custos (*Kostenentdeckung*) e da equivalência (*Äquivalenzprinzip*).

No direito alemão existe uma definição legal sobre as taxas, que não está prevista no Código Tributário (*Abgabenordnung*), e sim na Lei Tributária dos Municípios (*Kommunalabgabengesetze*), cujo § 4, II estabelece o seguinte: "Taxas são prestações pecuniárias que são cobradas como contraprestação por uma prestação especial – atividade administrativa ou atividade diversa – da Administração (taxas administrativas) ou pela utilização de estabelecimentos ou equipamentos públicos (taxas de uso)".[62] Desse modo, o tributo pode ser exigido pela expedição de certificados, autorizações, permissões etc., ou pela utilização de parques esportivos, bibliotecas, visita a escolas, uso de aeroportos, portos, abastecimento de água etc.[63]

O critério essencial de diferenciação das taxas administrativas (*Verwaltungsgebühren*) das taxas de uso (*Benutzungsgebühren*) é o do tipo de prestação desfrutada pelo contribuinte. Enquanto as taxas administrativas constituem uma remuneração por uma ação de um servidor ou atuação administrativa, as taxas de uso são exigidas pela utilização de uma instalação ou equipamento público.[64]

Nesse contexto, as taxas de uso (*Benutzungsgebühren*) ambientais são exigidas como uma forma de remuneração pela utilização de recursos naturais ou como uma compensação financeira pela intervenção do particular no meio ambiente, a qual

provoca a necessidade de providências públicas para neutralizar a degradação ambiental gerada.[65] Há diversos exemplos de taxas ambientais de uso na Alemanha, como o *Wasserpfennig* e o *Abwasserabgabe*. Convém observar, contudo, que o fundamento deste tipo de taxa ambiental (*Umweltnutzungsgebühre*) é objeto de controvérsias no âmbito da doutrina alemã, pois determinado segmento sustenta que essa modalidade de taxa não satisfaz o requisito da necessidade de existência de uma prestação estatal direcionada ao contribuinte.[66]

Na Espanha, a Lei Geral Tributária (Lei 58/2003) prevê em seu art. 2.º,*a*, a criação de taxas de uso. Com base nessa autorização, a doutrina admite a instituição de taxas ambientais de uso. Sobre o tema, Pedro Manuel Herrera Molina sustenta que as taxas pelo uso ou aproveitamento especial ao domínio público podem ser criadas como instrumento para desestimular a realização de atividades prejudiciais ao meio ambiente.[67] Segundo ele, o fundamento da instituição das taxas é a provocação de um gasto. O uso do domínio público supõe um prejuízo para o resto da comunidade, que gera custos sociais, suportados pela Administração. Esse prejuízo tem dupla face: de um lado, a população é obrigada a respirar um ar contaminado, a suportar um ruído superior ao nível permitido etc.; de outro lado, o uso de determinados bens públicos pela comunidade fica restringido, por terem sido contaminados. Por conseguinte, o poluidor provoca um gasto, que consiste na perda da utilidade do bem para o resto da população.[68] Partindo da premissa de que os bens ambientais podem integrar o domínio público, o Professor Titular da Universidade Complutense conclui pela possibilidade de instituição das taxas de uso em matéria ambiental.[69] Idêntico posicionamento é sustentado por Jorge Jiménez Hernández, que admite que a generalidade dos bens ambientais integra o domínio público, possibilitando, portanto, pela sua utilização, a exigência de taxas pela Administração.[70]

Além das taxas de uso, as taxas exigidas pela prestação de um serviço público, as quais no ordenamento brasileiro são denominadas de "taxas de serviço", também poderão ser instituídas com a finalidade acessória de tutela do meio ambiente. Nesse caso, o elemento ambiental será o caráter ecológico do serviço prestado[71] ou posto à disposição do contribuinte. Assim, a realização de determinado serviço pela Administração para a preservação de recursos naturais pode ensejar a cobrança das

taxas. Não se deve perder de vista, no entanto, que a função indutora deverá se fazer presente nessa figura, como forma de realização do princípio do poluidor-pagador, que estrutura os tributos ambientais. Logo, a atividade estatal que poderá ensejar a exigência deste tributo deverá ser um serviço favorável ao meio ambiente, para que a tutela ambiental seja incentivada. É possível, por exemplo, a Administração prestar um serviço de tratamento de resíduos sólidos urbanos, remunerando-o por meio de uma taxa, a ser exigida das empresas que despejam esse tipo de resíduo no meio ambiente, seguindo o exemplo adotado pela Espanha e pela Itália.[72]

Em qualquer caso, os atributos do serviço público de caráter ambiental, a ser prestado ou posto à disposição do contribuinte, previstos pelo art. 145, II, da Constituição Federal, deverão ser obedecidos. Sendo assim, não basta que o serviço tenha o caráter ecológico para justificar a instituição de uma taxa ambiental. É necessário, ainda, que seja específico, divisível e de fruição obrigatória.

As taxas de polícia também podem funcionar como instrumento de tutela do meio ambiente. Na Alemanha, tanto a doutrina quanto a jurisprudência admitem a instituição de taxa de concessão (*Verleihungsgebühr*)[73] em face da outorga pela Administração de um novo direito subjetivo ao administrado.[74] No âmbito do direito municipal há muitos anos esse instrumento vem sendo utilizado, principalmente no campo dos resíduos. A justificação para a criação dessa modalidade de tributo ambiental fundamenta-se na compensação da vantagem que surge para o particular em face da prestação especial oferecida pelo Estado, por meio do ato de concessão do direito, que, na verdade, consiste num ato de polícia administrativa. A taxa de concessão também poderá perseguir fins indutores, estimulando a prevenção da contaminação ambiental.[75]

A mesma trilha é seguida pela doutrina espanhola. Determinado setor defende que o Poder Público pode instituir taxas por autorizações necessárias ao desenvolvimento de atividades degradantes ao meio ambiente ou à realização de atividades em si mesmas protetoras.[76] Analisando a matéria, Herrera Molina defende que os tributos ambientais devem recair sobre o uso tolerado de bens ambientais, embora seja indesejável. Assim, as taxas pelo aproveitamento especial de bens ambientais caracterizam-se como taxas pela tolerância, cuja hipótese de incidência consiste na

outorga de licenças.[77] Determinado segmento doutrinário critica, na Espanha, o uso desse tipo de taxa, afirmando que constitui autorização para contaminar.[78] A crítica não procede, pois a outorga da licença deve ser precedida de uma análise pela Administração acerca da observância dos pressupostos necessários à realização da atividade degradante. Ademais, como esse tributo deve apresentar uma função indutora, a incidência do gravame acaba desestimulando a realização da atividade degradante. Logo, não se trata de admissão de uma mera autorização para poluir.

No caso brasileiro, as taxas ambientais de polícia encontram fundamento constitucional no art. 145, II, da Constituição Federal, que outorga competência aos entes federados para instituir taxas "em razão do exercício do poder de polícia". Desse modo, o pressuposto exigido pelo texto constitucional é a realização de uma atividade estatal, derivada do exercício do poder de polícia administrativa, direcionada ao contribuinte. Para tutelar o interesse público, o Estado pode realizar atividade de fiscalização ou de controle, que alcança os administrados a ela relacionados. No âmbito ambiental é comum a realização desse tipo de atividade pela Administração, por meios de diferentes modalidades de atos administrativos, com o escopo de evitar ou minorar a degradação ambiental. Destarte, o Poder Público fiscaliza determinados sujeitos, verificando o atendimento das condições exigidas pela lei à realização de determinada atividade econômica, certificando que a pessoa, por ter cumprido os requisitos legais, pode praticar essa conduta. Produz-se, por conseguinte, o ato de polícia, que pode veicular uma autorização, um consentimento. A taxa ambiental aparece, nesse contexto, como um mecanismo de remuneração pelas atividades desempenhadas pela Administração anteriormente à expedição do ato de polícia, direcionado a determinado sujeito, instituído para prevenir a ocorrência da degradação ambiental. Assim, o poder de polícia é exercido em caráter preventivo, para evitar a degradação ambiental. A taxa consiste na contraprestação pecuniária pela prevenção estatal.

Essa modalidade de taxa, também denominada de taxa de fiscalização ambiental, tem sido instituída no Brasil há pelo menos três décadas, com o beneplácito da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Na década de 1970 a Corte declarou a

inconstitucionalidade de uma taxa ambiental de fiscalização, instituída pelo Estado de Minas Gerais, por apresentar base de cálculo de imposto.[79] Posteriormente, reconheceu a validade de outra taxa mineira de fiscalização ambiental, admitindo a possibilidade de sua instituição por Estado-membro.[80] No âmbito federal, a Lei 9.960, de 28 de janeiro de 2000, criou a Taxa de Fiscalização Ambiental (TFA) em favor do Ibama, a qual foi declarada inconstitucional pelo Pretório Excelso, por entender que haveria burla à legalidade, porque as atividades poluidoras não estariam sendo definidas pela lei, bem como que a hipótese de incidência seria a atividade explorada pelo contribuinte, e não a prestação de um serviço público.[81] Em face da declaração de inconstitucionalidade dessa lei, o legislador federal editou a Lei 10.165, em 27 de dezembro de 2000, criando a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), cujo aspecto material da hipótese de incidência é o exercício regular do poder de polícia conferido ao Ibama. Essa exigência também foi impugnada em sede de controle abstrato de constitucionalidade das leis, tendo a Corte Maior reconhecido a sua constitucionalidade.[82]

No contexto atual do ordenamento brasileiro, portanto, pode-se inferir que as taxas de fiscalização ambiental podem ser instituídas pelos entes federados, sendo a validade dessa modalidade de tributo reconhecida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Esse tipo de tributo pode ser qualificado como um tributo ambiental em sentido amplo, pois, ao mencionar no aspecto material da hipótese de incidência o exercício do poder de polícia, direcionado à realização de uma atividade degradante, insere em sua estrutura um elemento ambiental, com o propósito de desestimular a realização da atividade contaminadora, apresentando, conseguintemente, a função indutora, por meio da agravação de determinado comportamento através do tributo.

3.3 A estrutura possível das taxas ambientais

Com base nos motivos acima expostos, pode-se extrair algumas conclusões acerca da regra-matriz de incidência tributária possível das taxas ambientais. O aspecto material consistirá na realização de um serviço de proteção ambiental ou no exercício

do poder de polícia, relacionado ao meio ambiente. O critério espacial coincidirá com o âmbito de validade da lei instituidora do tributo. Logo, será representado pelo território do ente instituidor da exação. Quanto ao aspecto temporal, poderá ser o momento em que o particular provoca o exercício do poder de polícia, solicitando do Poder Público uma autorização para a realização de uma atividade contaminadora, ou o instante em que o serviço de proteção do meio ambiente for realizado em favor do contribuinte. No que se refere ao sujeito ativo, será o ente com competência material para realizar a atividade de proteção ambiental, enquanto o sujeito passivo será aquele que provocar o exercício do poder de polícia ou a prestação do serviço de preservação ambiental. Por fim, quanto ao aspecto quantitativo do tributo, que é integrado pela base de cálculo e pela alíquota, o tema requer um exame mais cuidadoso, a seguir apresentado.

3.4 Base de cálculo

A admissão da possibilidade da criação das taxas ambientais enfrenta um obstáculo: a base de cálculo do tributo.

Como as taxas representam uma forma de remuneração pelo desempenho de uma atividade pública em favor do particular, o tributo deve ser mensurado de maneira que o seu valor reflita o custo que a Administração deverá ter na prestação dessa atividade, quer consista na prestação de um serviço público ambiental ou na prática de um ato de polícia ambiental. No entanto, as taxas ambientais, para que possam ser enquadradas no conceito de tributo ambiental, em sentido amplo, devem apresentar a função indutora, ou seja, ao lado da função de cobertura de custos, deve, também, induzir a prática de comportamentos.

A existência da função indutora, ainda que em caráter acessório, vai de encontro aos princípios relativos à base de cálculo do tributo, que a doutrina alemã, de forma acertada, menciona como os princípios da equivalência (*Äquivalenzprinzip*) e o da cobertura de custos (*Kostenentdeckung*). Na doutrina brasileira semelhante ideia é sustentada.[83] Para justificar o afastamento desses princípios, defende-se a aplicação da proporcionalidade. Outro não é o posicionamento de Klaus Vogel. Ao seu sentir,

por meio do valor das taxas, outros objetivos podem ser perseguidos, além da cobertura dos custos. Para tais taxas indutoras vale o princípio da proporcionalidade.[84] Desse modo, é possível que a quantificação das taxas ambientais, administrativas ou de polícia, não corresponda exatamente aos gastos administrativos necessários à realização da atividade que justificou a exigência do tributo.[85]

4 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA AMBIENTAL

A contribuição de melhoria, no ordenamento brasileiro, é um tributo vinculado à realização de uma obra pública, da qual decorra valorização imobiliária. O pressuposto para a instituição desse tributo, previsto pelo art. 145, III, da Constituição Federal, é a existência de uma obra pública, que provoca a valorização do imóvel. Consoante examinado anteriormente,[86] normas indutoras são compatíveis com essa figura, no entanto, essa modalidade de tributo não pode consistir em um tributo indutor, porque os pressupostos constitucionais que autorizam a sua instituição inserem o tributo na zona da fiscalidade, e não da indução de comportamentos. Sendo assim, a contribuição de melhoria poderá apresentar tão somente a qualidade de tributo com fins de preservação ambiental, e não de um verdadeiro tributo ambiental.

No âmbito dos tributos ambientais, essa assertiva pode ser ratificada. Isso porque a instituição de uma contribuição de melhoria deverá obedecer naturalmente aos pressupostos do art. 145, III da Carta Magna, podendo ter função indutora apenas en caráter acessório. Assim, a realização de uma obra pública que importe na existência de valorização imobiliária poderá justificar a criação desse tributo. Para ser qualificado como tributo com fins de preservação ambiental, é imprescindível que o elemento ecológico se faça presente na finalidade visada com a realização da obra pública. Apenas a obra realizada com o propósito de preservação ou minoração da degradação ambiental apresentará essa qualidade, justificando, então, a instituição da contribuição de melhoria epigrafada, desde que, obviamente, os demais pressupostos constitucionais sejam observados pelo ente tributante. Em outros termos, obra não ambiental não autoriza a criação desse tributo. Nesse sentido, manifesta-se José

Marcos Domingues de Oliveira:

> a contribuição de melhoria prevista no art. 145, III, da Constituição Federal e no art. 81 do CTN, incidente sobre a valorização imobiliária, se legitimará sempre do ponto de vista ambiental, quando obras dessa natureza beneficiarem a propriedade imobiliária do contribuinte.[87]

Apenas as obras ambientais que geram a valorização imobiliária e que tenham, ainda, a função indutora, poderão ensejar a criação desse tributo.[88] É possível, por exemplo, que determinado ente realize obra de tratamento das águas de certo canal, proporcionando a valorização dos imóveis circunvizinhos. Para desestimular uma ocupação desordenada da área, a contribuição de melhoria poderá ser instituída, visando a evitar a degradação ambiental que poderia decorrer desse fato. Destarte, na hipótese de instituição da contribuição de melhoria com fins de preservação ambiental, duas finalidades deverão ser identificadas: a primeira, relacionada à obra pública em si mesma; a segunda, a finalidade indutora. Ambas poderão ou não coincidir, no entanto, deverão estar ligadas mediatamente à tutela do meio ambiente, sob pena de não poder a figura tributária ser enquadrada no conceito de contribuição de melhoria ambiental.

Do exposto, pode-se inferir, portanto, que o campo de utilização da contribuição de melhoria como tributo com fins de tutela ambiental[89] é bastante limitado,[90] em face do modelo constitucional previsto sobre o tributo.[91]

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se no julgamento do Recurso Extraordinário 113.587, que versava sobre uma ação de indenização movida contra o Município de São Paulo, por este ter construído um viaduto (Minhocão) que teria provocado poluição sonora, visual e ambiental, e, conseguintemente, desvalorização do imóvel residencial.[92] A Corte reconheceu a responsabilidade civil do Estado, com base na teoria do risco administrativo. Em seu voto, o Ministro Marco Aurélio reconheceu a possibilidade de criação de uma contribuição de melhoria ambiental, ao afirmar que naquela situação fática, que envolvia dano ambiental, se o inverso tivesse ocorrido, ou seja, se da construção da obra pública "valorização

houvesse, certamente adviria até cobrança de contribuição de melhoria".[93]

5 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS AMBIENTAIS

Conforme mencionado anteriormente, as contribuições especiais podem ser utilizadas como instrumento de proteção ao meio ambiente. Dentre as três espécies que integram esse gênero, as contribuições interventivas são as mais adequadas para serem usadas como tributos ambientais.[94]

Com efeito, o pressuposto constitucional para a criação desse tributo é a existência de uma atividade de intervenção da União no domínio econômico, em sentido amplo.[95] O Poder Público só poderá intervir na ordem econômica para realizar uma finalidade prevista pela Constituição Federal. No âmbito das finalidades constitucionais que autorizam a criação desse tributo identifica-se no art. 170, VI a defesa do meio ambiente. Por conseguinte, a proteção ao meio ambiente poderá justificar a criação de uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

São dois os objetivos que poderão ser perseguidos pelo ente tributante com a criação da contribuição de intervenção: arrecadar recursos para custear a atividade de intervenção da União no domínio econômico ou utilizar o tributo como instrumento de intervenção. Na primeira situação, em que o tributo terá predominantemente a função fiscal, a contribuição de intervenção poderá ser qualificada como tributo ambiental em sentido amplo, desde que introduza em seu regime jurídico uma norma de agravação fiscal, impondo um ônus às condutas que degradam o meio ambiente. É possível, por exemplo, que a lei preveja uma alíquota maior para as atividades que utilizam processo de fabricação que contamina a natureza. Já na segunda situação, em que o tributo terá a função indutora, poderá ser utilizado como um tributo ambiental em sentido estrito, desde que o aspecto material da sua hipótese de incidência seja um fato que importe em contaminação ambiental.

Partindo-se de tais premissas, importa, então, examinar de que forma a contribuição interventiva ambiental poderá ser estruturada.

O aspecto material possível (pressuposto de fato) das contribuições de intervenção no domínio econômico não foi indicado expressamente no texto

constitucional, posto que as contribuições especiais foram qualificadas na Constituição Federal pela finalidade, e não pela materialidade, como os impostos e as taxas. Sendo assim, qualquer fato com conteúdo econômico poderá figurar como aspecto material da regra-matriz de incidência da contribuição interventiva. Em trabalho anterior defendemos que este deve se enquadrar no âmbito da competência da União, traçado pelo art. 153 da Carta Maior, ou seja, o fato jurídico das contribuições interventivas só poderá consistir de um dos pressupostos indicados por esse dispositivo constitucional. O entendimento do Supremo Tribunal Federal caminha em outra direção, admitindo que as limitações dos arts. 153, 155 e 156 se aplicam aos impostos, e não às contribuições especiais.[96] Por conseguinte, o aspecto material das contribuições poderá consistir de uma materialidade entregue pela Constituição aos Estados ou aos Municípios. A Corte entende, ainda, que a técnica da competência residual não é aplicável às contribuições.

Sendo assim, esse entendimento jurisprudencial abre largas portas para a criação das contribuições interventivas ambientais. Primeiro, porque ao admitir que a exação possa incidir sobre uma materialidade relacionada às competências dos Estados e dos Municípios, permite que a realização de diversos fatos econômicos possa se sujeitar a uma agravação tributária, por meio de uma norma de ônus fiscal direcionada à tutela do meio ambiente. Exemplifiquemos para esclarecer melhor a afirmação: o aspecto material da contribuição interventiva poderá consistir na realização de um negócio jurídico que importe na circulação de uma mercadoria, como outrora previsto pela regra-matriz de incidência da contribuição para o Instituto do Açúcar e do Álcool. Nesse caso, a lei instituidora do tributo poderá admitir a incidência de uma alíquota maior para as operações com mercadorias que poluem o meio ambiente (ex.: produtos de limpeza), com o fim de desestimular a sua produção (função indutora).

Em segundo lugar, a admissão de que a técnica de competência impositiva residual não vale para as contribuições especiais abre a possibilidade para que o aspecto material da regra-matriz de incidência da contribuição interventiva ambiental consista de uma atividade que degrada o meio ambiente. Se isso vier a ocorrer, um tributo ambiental em sentido estrito poderá ser instituído. Logo, tanto um tributo ambiental sobre o processo de fabricação quanto sobre o produto elaborado poderá

ser instituído por meio da contribuição interventiva.[97] Assim, por exemplo, uma Cide poderá ser instituída pela União para onerar determinado setor que utiliza na fabricação de produtos um componente que degrada o meio ambiente, com o propósito de estimular a substituição do comportamento poluidor pela utilização de um insumo não degradante. Evidencia-se, assim, que o modelo constitucional das contribuições acaba possibilitando uma maior utilização desse tributo como instrumento de proteção do meio ambiente.[98]

Disso se infere que o aspecto material da hipótese de incidência tributária da contribuição de intervenção no domínio econômico poderá consistir de qualquer fato com conteúdo econômico,[99] bem como de uma atividade poluidora.

No que se refere ao aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, a base de cálculo do tributo deverá consistir, obviamente, de uma medida do fato indicado pelo aspecto material ou ser uma das previstas pelo art. 149, § 2.º, III, da Constituição Federal. Problemas poderão surgir na hipótese de criação de uma contribuição de intervenção ambiental como um tributo ambiental em sentido estrito, em face da dificuldade de mensurar a ocorrência do fato gerador da contaminação ambiental. Quando se tratar de um tributo *output* (tributo sobre o produto), a base de cálculo poderá ser o valor da operação, todavia, quando se tratar de outra materialidade, as mesmas dificuldades relacionadas aos impostos ambientais em sentido estrito, anteriormente examinadas, poderão surgir.

Quanto ao aspecto subjetivo da regra-matriz de incidência tributária das contribuições especiais ambientais, cabe observar, inicialmente, que a intervenção no domínio econômico é setorial, porque o princípio geral, vigente no ordenamento brasileiro, é o da livre iniciativa (CF, art. 1.º, IV, e art. 170). Por conseguinte, a contribuição direcionada ao custeio da intervenção ou que possa funcionar como o próprio instrumento interventivo deverá alcançar apenas determinado grupo ou setor da atividade econômica. Logo, alguém que não integre o grupo ou o setor alcançado pela medida interventiva não poderá figurar como sujeito passivo do tributo em pauta.

Do exposto se infere que a Constituição Federal indica implicitamente o sujeito passivo possível das contribuições em tela, inclusive se estas forem exigidas para

tutelar o meio ambiente: os sujeitos integrantes do grupo econômico ou do setor atingido pela intervenção. Como os tributos ambientais, em qualquer hipótese, são estruturados pelo princípio do poluidor-pagador, o contribuinte da contribuição ambiental deverá ser o sujeito que realiza atividade degradante, tendo condições de adotar medidas para evitar ou reduzir a poluição. Destarte, o aspecto subjetivo da regra-matriz de incidência das contribuições ambientais deverá ser o grupo de sujeitos que, por realizarem atividade poluente, são atingidos pela medida interventiva da União. De qualquer modo, não se exigirá que o sujeito possa auferir uma vantagem para ser colocado na condição de contribuinte da contribuição ambiental interventiva. O benefício decorrente da criação do tributo atingirá, em verdade, a coletividade, em face da redução da degradação ambiental, refletindo apenas de forma mediata no contribuinte.[100]

Como as contribuições interventivas são tributos de competência exclusiva da União, será este ente o único a figurar como sujeito ativo no critério subjetivo da hipótese de incidência tributária, nada obstando, todavia, a existência da parafiscalidade, situação em que a capacidade tributária ativa poderá ser transferida a uma autarquia federal.

Outra questão que poderá provocar debate na doutrina diz respeito à vinculação das receitas das contribuições interventivas, imposição constitucional decorrente da interpretação dos arts. 149 e 167, IV da Carta Maior. Quando a Cide apresentar a função indutora como acessória, ou seja, inserir como elemento tributário em seu regime uma norma de agravação fiscal, impondo um ônus financeiro para quem pratica atividade poluente, a receita do tributo será direcionada ao custeio da atividade interventiva. De outro lado, quando se tratar de um tributo ambiental em sentido estrito, a vinculação das receitas deverá ser observada, por se tratar de um traço característico das contribuições especiais no ordenamento brasileiro, vale reafirmar, por meio do direcionamento a um Fundo especial, destinado à tutela do meio ambiente.

É dessa forma que as contribuições interventivas poderão ser estruturadas pelo legislador federal, visando a realizar a proteção do meio ambiente.

Na Alemanha, há bastante tempo a fiscalidade ambiental tem sido exercitada por

meio da instituição de contribuições especiais ambientais (*Umweltsonderabgaben*). Em julgamento realizado em 26.05.1981, o Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*) admitiu a criação de contribuições especiais indutoras, as quais não estão sujeitas à observância dos pressupostos existentes para a instituição desse tributo.[101] Esse precedente abriu as portas para a instituição das contribuições ambientais tanto pela União quanto pelos Estados e Municípios, com função indutora.[102]

Atualmente a doutrina amplamente majoritária posiciona-se a favor da utilização das contribuições especiais como tributo ambiental.

6 OS EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS E A TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL

As finalidades que autorizam a instituição dos empréstimos compulsórios, mencionadas pelo art. 148 da Constituição Federal, são compatíveis com a tutela do meio ambiente, consoante analisado anteriormente no presente estudo. Acresça-se que em qualquer caso a finalidade visada com a criação do tributo deve estar relacionada com a prevenção ou redução da degradação ambiental. O tributo ambiental é estruturado com base no princípio do poluidor-pagador, convém reafirmar, o qual imputa os custos da prevenção ao poluidor, para evitar, dessa forma, que a degradação se concretize ou que seja reduzida. De qualquer forma, a função indutora (*Lenkungsfunktion*) deve estar presente no tributo, por ser inafastável dos tributos ambientais.

Além disso, as finalidades constitucionais previstas para os empréstimos compulsórios devem estar diretamente relacionadas com a tutela do meio ambiente. O elemento ecológico do tributo ingressará justamente na conexão entre o fim constitucional e a preservação ambiental. Vale dizer, não é qualquer despesa extraordinária que justifica a criação de um empréstimo compulsório "ambiental". Para que o tributo ingresse na classe dos tributos com fins de preservação ambiental, é imprescindível que exista um vínculo entre o fim constitucional e o meio ambiente. Assim sendo, poderá a União, por exemplo, criar o empréstimo compulsório para o

custeio de um investimento público de caráter urgente (CF, art. 148, II), desde que este esteja relacionado à realização de alguma política pública ambiental. De igual modo, poderá instituir um empréstimo compulsório para atender às despesas extraordinárias decorrentes de um acidente ambiental de graves proporções, desde que atendidos os demais pressupostos constitucionais.

Portanto, o enquadramento do empréstimo compulsório como um tributo com fins de preservação ambiental exige a presença da finalidade constitucional ligada ao meio ambiente e da indução de comportamento, como função acessória, para desestimular a prática de alguma conduta de degradação ambiental.

Em qualquer caso, a materialidade possível do tributo, por estar inserida no âmbito de competência da União, só poderá ser um dos pressupostos de fato previstos pelo art. 153 da Constituição Federal. Como este rol não inclui a realização de atividade contaminadora, não autorizando, pois, a criação de um tributo ambiental em sentido estrito, a referência ao meio ambiente, no caso dos empréstimos compulsórios, ingressará no regime do tributo por meio da inserção de um elemento ecológico, que será uma norma de agravação ou de benefício fiscal, para reduzir ou prevenir a degradação ambiental.

Do exposto se infere que o uso dos empréstimos compulsórios na órbita ambiental também é bastante limitado.[103]

1 *Umweltabgaben im Steuersystem*, p. 116.

2 *Verfassungsmässigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern*, p. 130.

3 Analisando a compatibilidade da função indutora com o imposto, Jorge Jiménez Hernández assinala que a "descrição do gravame com finalidade incentivadora encontra perfeito ajuste na categoria tributária do imposto, já que é a que se adapta de melhor maneira às exigências de fiscalidade ambiental" (*El tributo como instrumento de protección ambiental*, p. 130). Na doutrina alemã posicionam-se a favor dos impostos ambientais indutores, dentre outros, Klaus Messerschmidt (*Umweltabgaben als Rechtsproblem*, p. 110-113), Frank Balmes (*Verfassungsmämissigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern*, p. 105-181) e Bernd Hansjürgens (*Umweltabgaben im Steuersystem*, p. 115-116).

4 Pedro Manuel Herrera Molina, *Derecho tributario ambiental*, p. 72.

5 Jorge Jiménez Hernández coloca a capacidade contributiva como uma dificuldade para a estruturação dos impostos ambientais (op. cit., p. 152-154).

6 Idêntico posicionamento é sustentado por Christian Muller (*Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht*, p. 17-18).

7 *Umweltabgaben als Rechtsproblem*, p. 154-155.

8 O tema é objeto de controvérsias na doutrina alemã. Hartmut Söhn, por exemplo, posiciona-se contrariamente aos impostos sobre a emissão ou qualquer outra hipótese de incidência que alcance um comportamento contaminador. Para ele, os impostos ambientais devem onerar o uso danoso de bens ambientais por produtores ou consumidores (Umweltsteuern und Finanzverfassung in: Joachim Burmeister [Ed.], *Verfassungsstaatlichkeit*, München, Beck, 1997, p. 587-602).

9 De qualquer forma, a escolha sobre qual a atividade ou o produto que deve ser onerado pelo imposto ambiental é política, como observa Messerschmidt (op. cit., p. 155). Todavia, defende o doutrinador alemão que os tributos sobre a emissão e sobre a produção prometem um efeito de direcionamento mais forte, em relação aos tributos sobre os produtos, pois preveem a possibilidade de substituição do comportamento contaminador (idem, ibidem).

10 *Teoria da norma tributária*, São Paulo, Max Limonad, 1998, p. 125.

11 Jorge Jiménez Hernández relata que essa modalidade de tributo ambiental tem despertado críticas de determinado setor da doutrina, o qual sustenta que emitir substâncias contaminantes não representa uma manifestação da capacidade contributiva. Ao nosso sentir, a crítica não procede, pois os tributos ambientais não são estruturados de acordo com esse princípio constitucional tributário, como examinado anteriormente (cf. *supra*, cap. VI).

12 Esta materialidade apresenta alguns problemas, como a dificuldade de medir o nível de emissão da substância poluente e os custos administrativos exigidos para fiscalizar o recolhimento da exação.

13 Öko-Steuern und Öko-Abgaben, *Betriebs-Berater*, n. 45, p. 2.286, 1998.

14 Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p. 140.

15 *Los tributos y la proteccion del medio ambiente*, Madrid, Marcial Pons, 1995, p. 110-111.

16 Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p. 141.

17 Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht, in: Paul Kirchhof (Ed.), *Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht*, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1993, p. 131.

18 Op. cit., p. 225.

19 Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p. 143.

20 Op. cit., p. 115,140.

21 Johanna Hey, *Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehalt ihrer ökologischen und ökonomischen Wirksamkeit*, p. 47-48.

22 Cf. Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p. 143-144.

23 Em nível infraconstitucional essa possibilidade foi reforçada pelo Estatuto das Cidades (Lei 10.257/2001, art. 7.º).

24 Op. cit., p. 162.

25 Idem, ibidem.

26 Sobre a competência no âmbito ambiental, no direito brasileiro, conferir cap. IV.

27 Sobre a crítica doutrinária à repercussão dos tributos ambientais, conferir Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p. 180.

28 Op. cit., p. 178.

29 Cf. Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p. 180.

30 Op. cit., p. 77-78.

31 Nesse sentido manifesta-se Jorge Jiménez Hernández, quando afirma que "o incentivo vem vinculado precisamente com o 'jogo' que se dá em relação diretamente proporcional entre contaminar e pagar, quer dizer, a maior contaminação maior quantia do tributo, enquanto a menor contaminação menor quantia" (op. cit., p. 185).

32 Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p. 185.

33 Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p. 186. O doutrinador cita, com base no ordenamento espanhol, diversos exemplos de impostos mensurados com base em unidades estabelecidas pela lei. É o caso do cânon estabelecido pela Lei de Costas e pela Lei de Águas, que definem com sua base de cálculo o volume de carga emitida, expressada em unidades de contaminação, que são definidas pela lei. Cita-se, também, o exemplo do direito francês do imposto sobre poluição atmosférica, que determina como base de cálculo a quantidade de substância emitida, expressa em toneladas métricas (op. cit., p. 186-187).

34 Pedro Manuel Herrera Molina, op. cit., p. 73. Como exemplo de bases alternativas o autor sugere, em relação ao cânon de águas, o volume de águas consumida em lugar do volume de detritos líquidos (idem, ibidem).

35 *Derecho tributario ambiental*, p. 73, grifos do autor.

36 Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p. 189.

37 Jorge Jiménez Hernández, idem, ibidem.

38 Jorge Jiménez Hernandez observa que na Espanha as alíquotas progressivas não têm sido utilizadas pelos tributos ambientais, pois estão relacionadas com o princípio da capacidade contributiva, inaplicável à fiscalidade ambiental (op. cit., p. 200).

39 Na Espanha, França e na Itália podem ser identificados vários exemplos de organismos que foram instituídos para possibilitar a cobrança dos tributos ambientais. Na Espanha, os tributos exigidos pela utilização da água são administrados por um organismo específico. O imposto francês sobre a poluição atmosférica é administrado por uma Secretaria do Comitê de Gestão do tributo. Por fim, na Itália foram criados alguns organismos para administrar os tributos relativos à descontaminação da água (cf. Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p.

203-204).

40 Cf. *supra*, cap. III.

41 Felix Weyreuther (Das Abgabenrecht als Mittel des Umweltschutzes, *UPR*, n. 5, p. 164, 1988).

42 Posição singular sobre o tema identifica-se na obra de Klaus Messerschmidt. Apesar de construir um conceito muito amplo acerca dos tributos ambientais, o autor examina a possibilidade de utilização das taxas tão somente com a função indutora (*Umweltabgaben als Rechtsproblem*, p. 35-36, 115-119).

43 Ferdinand Kichhof, Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen, p. 236-238; Michael Kloepfer, Umweltschutz durch Abgaben, *Die Öffentliche Verwaltung*, n. 17, p. 596, Sept. 1975; e Christian Müller (*Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht*, p. 141-147).

44 Frank Balmes (*Verfassungsmässigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern*, p. 63); Paul Kirchhof (Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, p. 12-14); Johanna Hey (*Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehalt ihrer ökologischen und ökonomischen Wirksamkeit*, p. 36); Peter Selmer (Die Verfolgung ökonomischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts, *DVBl*, p. 9-10, 2000); Christoph Trzaskalik (Der Instrumentelle Einsatz von Abgaben, *Steuer und Wirtschaft* n. 2, p. 141, 1992); e Bernd Hansjürgens (*Umweltabgaben im Steuersystem*, p. 115).

45 Dietmar Gosch (Juristische Beurteilung von Öko-Steuern, *Steuer und Wirtschaft*, n 3, p. 208, 1990); e Wolfgang Köck *(Umweltsteuern als Verfassungsproblem*, p. 699).

46 Joachim Lang (*Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht*, p. 59); Erik Gawel (*Umweltabgaben zwischen Steuer- und Gebührenlösung*, p. 110-113); Ute Sacksofsky (*Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben*, p. 197-209).

47 *Derecho tributario ambiental*, p. 78.

48 Jorge Jiménez Hernández, *El tributo como instrumento de protección ambiental*, p. 127-129; José Andrés Rozas Valdés, Tasas y precios públicos, in: Ana Yábar Sterling (Dir.); Pedro M. Herrera Molina (Coord.), *La protección fiscal del medio ambiente*, Madrid/Barcelona, Marcial Pons, 2002, p. 232.

[49] José Casalta Nabais, Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal, p. 433-434.

[50] Cláudia Dias Soares, *O imposto ambiental*, p. 75-77.

[51] José Casalta Nabais, op. cit., p. 434; Cláudia Dias Soares, op. cit., p. 77.

[52] Victor Uckmar, La nuova dimensione del "tributo ambientale" e la sua compatibilità con l'ordinamento italiano, in: Heleno Taveira Tôrres (Coord.), *Direito tributário ambiental*, São Paulo, Malheiros, 2005, p. 372; Pietro Selicato, *Capacità contributiva e tassazione ambientale*, in: Heleno Taveira Tôrres (Coord.), *Direito tributário ambiental*, São Paulo, Malheiros, 2005, p. 277.

[53] Posicionam-se a favor da criação das taxas ambientais no ordenamento brasileiro, dentre outros, Ricardo Lobo Torres (Valores e princípios no direito tributário ambiental, p. 36-37), Heleno Taveira Tôrres (Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados "tributos ambientais", p. 103) e Roberto Ferraz (Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no brasil, p. 348). Analisando o assunto, Ricardo Lobo Torres enfatiza que "a verdade é que a proteção ecológica tem na cobrança das taxas um de seus melhores instrumentos" (op. cit., p. 37).

[54] *Direito tributário e meio ambiente*, p. 57-58.

[55] Op. cit., p. 60.

[56] Idem, p. 60-61.

[57] Cf. *infra*, cap. VIII.

[58] Tipke; Lang, *Steuerrecht*, 18. ed., p. 48.

[59] Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, p. 12.

[60] Idem, p. 12-13.

[61] Dieter Birk, *Steuerrecht*, 12. ed., Heidelberg, C.F. Muller, 2009, p. 34-35.

[62] *In verbis*: „Gebühren sind Geldleistungen, die als Gegenleistung für eine besondere Leistung – Amtshandlung oder sonstige Tätigkeit – der Verwaltung (Verwaltungsgebühren) oder für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen und anlagen (Benutzungsgebühren) erhoben werden" (cf. Tipke; Lang, op. cit., p. 48).

[63] Tipke; Lang, op. cit., p. 48-49.

[64] Ferdinand Kirchhof, *Die Höhe der Gebühr*, p. 24-26.

65 Ferdinand Kirchhof, Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen, p. 234; Christian Muller, *Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteurung durch Abgaben im Umweltrecht*, p. 15; Reinhard Hendler, *Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin*, p. 581.

66 Em denso estudo elaborado sobre o assunto (*Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben*), Ute Sacksofsky sustenta que as taxas ambientais de uso não satisfazem o requisito da existência de uma prestação estatal, se for colocada em primeiro plano a perspectiva do ente público. De igual modo, defende que os bens ambientais não podem simplesmente ser qualificados como bens públicos. A Professora da Universidade de Frankfurt propõe, então, uma mudança de perspectiva na abordagem do tema, que deve ser estudado a partir do destinatário da prestação, e não de quem realiza a atividade administrativa. Com base nessa orientação, entende que a prestação estatal deve ser compreendida como uma omissão estatal. O Estado omite-se em proibir e consente com o uso do meio ambiente (op. cit., p. 197-209).

67 *Derecho tributario ambiental*, p. 83.

68 Op. cit., p. 83.

69 Idem, p. 84.

70 *El tributo como instrumento de protección ambiental*, p. 147.

71 Pedro Manuel Herrera Molina, op. cit., p. 78.

72 Na Espanha existe uma taxa pelo recolhimento e tratamento de resíduos sólidos urbanos, de competência dos municípios. Na Itália também é cobrada uma taxa com esse perfil (cf. Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p. 149-150).

73 Esse tipo de taxa também é conhecido com a denominação de *Konzessionsabgabe*. Na doutrina reina divergência se esta representa uma terceira modalidade de taxa ou se é um subtipo de taxa administrativa (*Verwaltungsgebühr*).

74 Ferdinand Kirchhof, Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben an ausgewählten Beispielen, p. 237; Reinhard Hendler, *Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin*, p. 603; Christian Muller, *Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht*, p. 141-142; Christoph Trzaskalik, *Der instrumentelle Einsatz von Abgaben*, p. 144; e Dietmar Gosch, Juristsiche Beurteilung von Öko-Steuern, p. 208.

75 Cf. Ferdinand Kirchhof, op. cit., p. 237.

[76] Jorge Jiménez Hernández, *El tributo como instrumento de protección ambiental*, p. 150-151. Como exemplos desse tipo de taxa, o autor cita o cânon de descargas na lei de águas, cujo art. 105 estabelece como hipótese de incidência a realização de descargas em canais, subsolo, terrenos ou escavações, mediante evacuação, injeção ou depósitos. Em relação à taxa pela concessão de autorização para o desenvolvimento de atividades protetoras, o autor elenca as permissões negociáveis, utilizadas nos Estados Unidos da América (op. cit., p. 151).

[77] *Derecho tributario ambiental*, p. 98-99.

[78] Cf. Jorge Jiménez Hernández, op. cit., p. 151.

[79] STF, RE 78.600, Tribunal Pleno, rel. Min. Leitão de Abreu, *DJ* 11.09.1978.

[80] STF, Rp 1.008, Tribunal Pleno, rel. Min. Djaci Falcão, *DJ* 27.08.1981.

[81] STF, ADI 2.178, Tribunal Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 29.03.2000.

[82] Cf. *infra*, cap. VIII.

[83] Examinando o assunto, Rubens Gomes de Sousa afirma que "o montante da taxa é sempre fixado unilateralmente pelo Estado, de modo que o critério da sua fixação não é a vantagem individual, mas, pelo menos teoricamente, a recuperação do custo do serviço público" (*Compêndio de legislação tributária*, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 167). No mesmo sentido se posiciona Luís Eduardo Schoueri, quanto assevera que "se a justificativa da taxa está em não forçar toda a coletividade a suportar um gasto que pode ser imputado a um contribuinte individualizado, é claro que se tem aí uma indicação da base de cálculo possível: será aquela suficiente para medir, ainda que com certo grau de aproximação, o valor da atividade que o referido contribuinte exigiu do Estado" (*Direito tributário*, p. 170).

[84] *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*, p. 71.

[85] Na doutrina brasileira admite-se essa possibilidade. Bernardo Ribeiro de Moraes, por exemplo, defende que "nada impede que o legislador fixe a taxa de acordo com a política adotada, como o faz para o imposto. O valor da taxa, assim, dependerá de sua finalidade (fiscal ou extrafiscal) e da política adotada pelo Governo, e não das necessidades financeiras (custeio da atividade estatal) existentes. Compete ao Estado fixar unilateralmente o montante da taxa, adotando um critério racional" (*Doutrina e prática das taxas*, 2. ed. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 237).

86 Cf. *supra*, cap. IV.

87 *Direito tributário e meio ambiente*, 2. ed., p. 65.

88 Com base no ordenamento espanhol, Tulio Rosembuj discute, ainda, a possibilidade de instituição de uma contribuição especial "negativa", que seria um tributo instituído quando o ente permite a criação de situações de desvantagem para alguns particulares (*Los tributos y la proteccion del medio ambiente*, p. 206). Herrera Molina critica a expressão "contribuição especial negativa", afirmando tratar-se de um termo ambíguo, podendo alcançar as subvenções públicas (op. cit., p. 107). José Marcos Domingues Oliveira critica essa possibilidade, afirmando que o instituto se enquadra no âmbito da responsabilidade civil (op. cit., p. 67). Razão lhe assiste, pois, em verdade, o ordenamento pátrio não comporta a instituição dessa figura.

89 José Marcos Domingues de Oliveira cita como exemplo de contribuição de melhoria ambiental aquela autorizada pela Lei 1.364, de 19 de dezembro de 1988, pelo Município do Rio de Janeiro, que é cobrada dos proprietários de determinados imóveis valorizados por obras públicas, como arborização de ruas e de praças, "construção ou ampliação de parques, proteção contra erosão, aterros e outras obras de embelezamento", inclusive a execução de "tratamento paisagístico" (op. cit., p. 65).

90 Na doutrina nacional manifestam-se a favor da criação da contribuição de melhoria ambiental, entre outros, José Marcos Domingues de Oliveira (*Direito tributário e meio ambiente*, 2. ed., p. 65-66), Roberto Ferraz (Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil, p. 351), e Regina Helena Costa (Apontamentos sobe a tributação ambiental no Brasil, p. 328).

91 Na Espanha, a figura semelhante à contribuição de melhoria do direito brasileiro é a *contribucione especiale*, prevista pelo art. 26, *b* da LGT. Ao examinar o cabimento do tributo no âmbito do meio ambiente, a doutrina opina, em sua maioria, favoravelmente, com restrições (cf. Pedro Manuel Herrera Molina, *Derecho tributario ambiental*, p. 106-107; Jorge Jiménez Hernández, *El tributo como instrumento de protección ambiental*, p. 152-154). De igual modo, a doutrina majoritária alemã posiciona-se a favor da utilização das contribuições (*Beiträge*) como tributo ambiental (cf. Paul Kirchhof, Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben, p. 15-16; Ferdinand Kirchhof, Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben na ausgewählten Beispielen, p. 238-239; Dietmar Gosch, Juristische Beuerteilung von Öko-Steuern, p. 208; e Klaus

Messerschmidt, *Umweltabgaben als Rechtsproblem*, p. 119).

92 STF, RE 113.587, 2.ª Turma, rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 03.03.1992.

93 STF, RE 113.587, 2.ª Turma, rel. Min. Carlos Velloso,*DJ* 03.03.1992, voto do Min. Marco Aurélio.

94 Ricardo Lobo Torres cita a Contribuição ao Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), prevista pelo art. 22, II da Lei 8.212/1991, como um exemplo de contribuição social ambiental (Valores e princípios no direito tributário ambiental, p. 42-45). Não concordamos com esse entendimento, por dois motivos. Primeiro, porque os tributos ambientais destinam-se à tutela do meio ambiente natural, e não do meio ambiente do trabalho. Segundo, devem apresentar a função indutora, que não se faz presente de forma nítida na contribuição para o SAT.

95 A atividade econômica, segundo o magistério de Eros Roberto Grau, é o gênero, que compreende duas espécies: serviço público (art. 175, CF) e atividade econômica, em sentido estrito (art. 173, § 1.º, CF). (*A ordem econômica na Constituição de 1988*, 3. ed., São Paulo, Malheiros, 1997, p. 131-134). A expressão "domínio econômico", a qual se refere o art. 149 da CF, pode denotar tanto a atividade econômica em sentido estrito quanto a atividade econômica em sentido amplo.

96 STF, RE 177.137, Tribunal Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 18.04.1997.

97 De igual modo, outros fatos que poderão representar a materialidade dos impostos ambientais, em sentido estrito, também poderão ser indicados no aspecto material da regra-matriz de incidência das contribuições interventivas ambientais.

98 Situação semelhante existe no direito alemão. A doutrina predominante entende que o direito de criar novos tributos (*Steuererfindungsrecht*), reconhecido pelo art. 150.2 da *Grundgesetz* é aplicável apenas em relação aos impostos indicados pelo art. 106. De outro lado, a jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*) admite que os requisitos exigidos para a criação de uma contribuição especial poderão ser flexibilizados quando o tributo objetivar um fim extrafiscal, posto que nestes casos não se poderá colocar em risco o princípio do Estado Fiscal, segundo o qual as despesas públicas deverão ser financiadas pela cobrança de impostos.

99 Afirma-se que o fato deverá ter conteúdo econômico em face da aplicação em relação às contribuições interventivas do princípio da capacidade contributiva. Isso porque o objeto da intervenção, pressuposto do tributo, é a atividade

econômica, cujo exercício pressupõe necessariamente a prática de atos indicadores de riqueza. Por tais motivos, ao nosso ver não pode ser instituída Cide que não preveja no aspecto material da hipótese de incidência tributária um fato que não revele a existência de riqueza.

100 O Poder Público também será beneficiado, em termos econômicos, pois reduzirá os gastos com a realização de políticas públicas de proteção do meio ambiente.

101 Neste julgado a Corte reconheceu a constitucionalidade da *Schwerbehindertenabgabe*, tributo cobrado dos empregadores que não oferecem postos de trabalho para os deficientes físicos, como uma forma de compensação pela omissão da prática dessa conduta, exigida pela lei no percentual de 6% das vagas de trabalho. O Primeiro Senado do Tribunal reconheceu que se tratava de um tributo compensatório (*Ausgleichabgabe*), que não se submeteria aos requisitos exigidos pela jurisprudência do Tribunal para a criação dessa espécie tributária (homogeneidade do grupo, conexão entre o grupo e a finalidade do tributo e o direcionamento da receita para o grupo) (cf. Frank Rainer Balmes, *Verfassungsmässigkeit und rechtliche Systematisierung von Umweltsteuern*, p. 85-86).

102 Como exemplos de contribuições especiais no direito alemão podem ser citadas a *Abwasserabgabe, Wasserpfennig* e *Sonderabgaben auf Abfall*, as duas últimas de natureza estadual.

103 Na doutrina brasileira, manifestam-se a favor da criação dos empréstimos compulsórios no âmbito ambiental, entre outros, Roberto Ferraz (Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil, p. 352).

1 DELIMITAÇÃO DA ABORDAGEM

Como examinado nos capítulos V, VI e VII, os tributos ambientais são compatíveis com algumas espécies tributárias, existentes no ordenamento brasileiro.

Estabelecida essa premissa, é importante examinar agora se as exações, atualmente exigidas no Brasil, podem ser identificadas como tributos ambientais.

Em verdade, são poucos os tributos ambientais existentes em nosso ordenamento. Ao contrário do que ocorre em alguns países da Europa, o Brasil não tem tradição na instituição e na cobrança da figura em pauta. A nossa experiência ainda é muito incipiente sobre a matéria, consoante adiante será demonstrado.

No âmbito dos tributos verdadeiramente ambientais, poucos podem ser qualificados como tal. De outro lado, boa parte das figuras nada mais são do que tributos ordinários, nos quais foi inserido pelo legislador do ente competente algum elemento ambiental (tributos com fins de preservação ambiental). E só. Há, ainda, aqueles que não passam de auxílios financeiros, sem apresentar qualquer traço pertinente ao tributo ambiental.

2 IMPOSTOS AMBIENTAIS

2.1 Criação de impostos ambientais em sentido estrito

Segundo a proposta doutrinária aqui defendida, o que caracteriza o tributo ambiental é a sua função indutora, apresentando em sua estrutura, no caso dos impostos, como aspecto (critério) material da sua hipótese de incidência, a contaminação ambiental, visando, com isso, a estimular a realização de condutas que preservem o meio ambiente. O caráter direcionador desse tributo é inafastável, convém reafirmar.

Na classe dos impostos, então, a materialidade poderá consistir, primeiro, na emissão de gases, descarga de líquidos ou resíduos sólidos contaminadores. Uma

segunda modalidade de comportamento admissível é a obtenção ou a fabricação de matéria-prima ou de bem que contamine o meio ambiente. A terceira hipótese possível é adquirir bens contaminantes. Por fim, ser proprietário ou possuidor de bens relacionados com a degradação ambiental pode representar a materialidade em estudo.

No ordenamento brasileiro, as competências tributárias estão delimitadas, de maneira taxativa, no Texto Magno, razão pela qual Roque Antonio Carrazza, ao analisar a matéria, afirma que a Constituição é uma verdadeira "Carta de competências".[1]

As competências para a instituição de impostos estão discriminadas nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal. O constituinte, ao conferir aos entes tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) essa permissão, seguindo a tradição do nosso direito constitucional, indicou as materialidades possíveis dos impostos, entregando para cada ente um grupo de fatos de conteúdo econômico, aptos a figurarem como aspectos materiais das hipóteses tributárias dessa espécie tributária. Em outros termos, há uma descrição, exaustiva, das materialidades possíveis dos impostos.

Fora daí, só há duas possibilidades de criação desse tributo, cuja materialidade não foi plasmada pelo Texto Magno, situações reguladas pelo art. 154. Em ambos os casos, trata-se de competência exclusiva da União.

A primeira hipótese é a da competência impositiva residual, prevista pelo inciso I do art. 154. Nessa situação, embora o aspecto material não tenha sido previsto, de forma expressa, o constituinte limitou a ação do legislador, pois estabeleceu três requisitos para o exercício desta faculdade: criação do imposto por meio de lei complementar, observância da técnica da não cumulatividade e impossibilidade de previsão de uma materialidade já indicada pelos arts. 153, 155 e 156, para evitar uma dupla incidência.[2]

Já no inciso II do art. 154, previu-se a possibilidade de instituição dos impostos extraordinários, condicionando-se o exercício desta faculdade à presença de um pressuposto: na iminência ou no caso de guerra externa. Em tais situações, a União, ao

criar o tributo, poderá escolher uma materialidade já indicada pela Constituição Federal nos dispositivos referenciados. De qualquer modo, o imposto extraordinário será sempre provisório, porque a Carta determinou a cessação da sua cobrança, de forma gradativa, à medida que cessarem as causas (pressupostos fáticos) para a sua criação.

Pois bem. Analisando-se as possíveis materialidades dos impostos, mencionadas pelos arts. 153, 155 e 156, observa-se que a Carta não conferiu a nenhum ente federado a competência para instituir um imposto ambiental. Isso porque nenhuma das materialidades possíveis dessa figura foi mencionada expressamente pela Constituição Federal em normas de outorga de competência.

Por conseguinte, em face da ausência de regulamentação expressa do texto constitucional sobre a matéria, para a criação do imposto em pauta restam as possibilidades do art. 154.

Em relação ao imposto extraordinário, é incompatível com o imposto ambiental, pois o que justifica a criação deste tributo não é a existência de uma situação de conflito armado, guerra ou sua iminência. O motivo da instituição deste tributo, convém reafirmar, é a existência de uma atividade poluente, gerando efeitos externos, que necessitam ser internalizados para tutelar o meio ambiente. Isso não tem nenhuma relação com conflito armado, donde se infere que a norma do art. 154, II da CF não autoriza a criação de um imposto ambiental.

Com relação à competência impositiva residual, a conclusão a ser extraída da exegese do texto constitucional é outra. Com efeito, nenhum dos requisitos exigidos pelo inciso I do art. 154 é incompatível com a tributação indutora. Vale dizer, tanto a exigência de lei complementar, quanto a não cumulatividade e a proibição de *bis in idem* se adequam à hipótese de criação de um imposto ambiental.

Desse modo, poderá a União, e nenhum outro ente federado, desde que observe tais pressupostos, criar um imposto ambiental, em qualquer das quatro modalidades possíveis. Nada obsta, por exemplo, a instituição de um imposto sobre a descarga de resíduos sólidos em rios. *In casu*, a materialidade não implicará *bis in idem*, porque não está compreendida em nenhuma das hipóteses dos arts. 153, 155 e 156. Ademais,

será possível a lei instituidora prever a não cumulatividade. Por fim, o requisito da instituição do imposto por meio de lei complementar também é compatível com a figura.

Como até o presente momento a União não exerceu tal competência para criar o tributo referenciado, conclui-se no sentido da sua inexistência. Logo, pode-se afirmar, de forma segura, que atualmente não existe no Brasil nenhum, absolutamente nenhum imposto ambiental, em sentido estrito, porque os aspectos (critérios) materiais das hipóteses de incidência dos impostos exigidos pelos quatros entes tributantes não contemplam a realização de uma conduta contaminadora pelo contribuinte.

Considerando-se a possibilidade de criação futura dessa figura pela União, duas questões necessitam ainda ser enfrentadas. A primeira, diz respeito à possibilidade de afetação da receita do imposto ambiental.

A vinculação de receitas de impostos encontra óbice no art. 167, IV da Carta Magna, salvo exceções expressamente permitidas, que não abarcam a hipótese em estudo. Logo, não seria possível direcionar a receita de um imposto ambiental para o cumprimento de uma finalidade de preservação ambiental, devendo a sua arrecadação, conseguintemente, ser direcionada para o orçamento fiscal da União. De igual modo, não se admite a instituição de um Fundo Ambiental, composto pela receita de impostos ambientais, como ocorre em alguns países,[3] em face da vedação constitucional em pauta.

A segunda questão se refere à base de cálculo do imposto ambiental. Como mencionado no capítulo anterior, os impostos ambientais não podem ser fixos, por várias razões, dentre as quais sobressai a necessidade de mensurar o ônus tributário de acordo com a intensidade da conduta poluidora, tendo em vista a função indutora do tributo.

Se a materialidade escolhida pelo legislador for a emissão de substâncias poluentes, haverá dificuldades na mensuração da quantidade de substância emitida. No entanto, as outras duas materialidades possíveis (imposto sobre a obtenção ou a fabricação de materiais potencialmente contaminantes ou imposto sobre o consumo de bens ambientais), obstáculos maiores não existirão à quantificação do tributo.[4]

Quanto às alíquotas, também não poderão ser fixas, em face da função indutora da exação. Deve-se utilizar de alíquotas progressivas para implementar o princípio que estrutura a figura: o princípio do poluidor-pagador.

2.2 Possibilidade de inserção de elementos ecológicos nos impostc ordinários

Com relação à existência dos atuais impostos, o contexto atual é um pouco diferente daquele relativo aos impostos ambientais. Isso porque é possível identificar no âmbito dos regimes jurídicos de alguns impostos, atualmente exigidos, a inserção de algum elemento ecológico, consoante será a seguir demonstrado. Vale dizer, normas indutoras de oneração ou de desoneração têm sido elaboradas no âmbito de impostos sem a função indutora.

Cabe observar que tais normas têm sido produzidas com fundamento no texto constitucional, pois este, ao estruturar determinados impostos, estabeleceu princípios ou regras que, uma vez aplicadas, possibilitam a inserção de elementos ecológicos nos impostos ordinários, consoante será demonstrado. Por isso, é possível afirmar que há impostos vocacionados à tutela ambiental, pois as suas estruturas (arquétipos) constitucionais possibilitam a inserção de elementos ecológicos em seus regimes jurídicos, por meio do estabelecimento de uma norma tributária indutora.

No âmbito federal, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) pode funciona como um tributo ambiental, em sentido amplo. Com efeito, consoante previsão constitucional (art. 153, § 3.º, I), esse imposto necessariamente "será seletivo, em função da essencialidade do produto".

A seletividade, portanto, integra o arquétipo desse imposto, possibilitando a sua utilização com finalidade indutora, com base em um critério: "essencialidade" do produto. Logo, quanto mais essencial for o produto industrializado, menor deve ser a alíquota sobre ele incidente.

Em uma visão tradicional, a essencialidade pode ser enxergada como um mecanismo destinado a assegurar um gravame menor do tributo sobre os produtos essenciais à manutenção dos contribuintes, ou seja, produtos da cesta básica.[5] Existe,

de outro lado, uma visão mais ampla e moderna, a qual alcança a proteção ao meio ambiente, posto que este foi considerado pela Carta Magna como um direito fundamental (art. 225). Vale dizer, tudo o que puder ser considerado essencial para o Poder Público cumprir o mandamento previsto nesse dispositivo constitucional pode ser alcançado pela seletividade. Essa tese foi lançada, em caráter pioneiro, por Eduardo Bottallo. Partindo da premissa de que a essencialidade tem um sentido de política fiscal, mas também é regra de proteção do contribuinte, o autor conclui:

> Dentro desse quadro é fácil perceber como se estabelecerá a associação entre a seletividade do IPI e a *tributação ecológica*, digamos assim. Se a Constituição declara ser dever do Poder Público zelar pelo meio ambiente, se a Constituição declara que é direito de todos usufruir de meio ambiente ecologicamente equilibrado, então, não há dúvida de que tudo quanto, na área da economia de mercado, estiver relacionado com o propósito firmado por esses preceitos, haverá de ser *essencial* e, portanto, haverá de merecer a proteção da regra prevista no art. 153, § 3º, I da Constituição, inclusive com a tutela do Judiciário.[6]

Esse entendimento inovador é defendido também por setor abalizado da doutrina.[7]

Evidencia-se, desse modo, que no IPI pode ser inserido algum elemento ecológico, por meio da aplicação do art. 153, § 3.º, I, combinado com o art. 225 da CF, os quais autorizam a utilização da seletividade das alíquotas com base na essencialidade do produto para o meio ambiente.[8] Logo, quanto mais poluente for o produto industrializado, maior será a alíquota sobre ele incidente. Assim, pode-se utilizar a seletividade em razão da essencialidade das alíquotas no IPI, prevendo-se alíquotas mais gravosas para produtos mais poluentes.

Há dois exemplos de utilização do IPI com finalidade de tutela ambiental. O primeiro é o Decreto 775/1993, que possibilitava uma tributação menor para os veículos movidos a álcool, incentivando, portanto, uma redução dos níveis de poluição do ar.[9] Outro exemplo foi a Medida Provisória 75, de 24.10.2002, não convertida em lei, que previa a possibilidade de créditos presumidos de IPI para produtos reciclados, quando utilizados em processo de industrialização. Um outro

exemplo, mais atual, é o previsto na Lei 13.755/2018, que instituiu o programa Rota 30, estabelecendo um conjunto de incentivos para a produção de carros elétricos e híbridos, bem como de novas metas de eficiência energética e cronograma para inclusão de novos equipamentos de segurança em veículo.

Observa-se, do exposto, que o texto constitucional possibilita a utilização do imposto em exame para a tutela ambiental.

Conclusão diversa se extrai da análise do Imposto sobre a Renda. Aqui, a Carta Magna não estabeleceu, ao gizar o perfil do tributo, qualquer regra ou princípio diretamente relacionado à tutela do meio ambiente. Os princípios que estruturam o tributo, previstos no art. 153, § 2.º, I (generalidade, universalidade e progressividade), não dizem respeito ao meio ambiente. Não há, desse modo, uma abertura no texto constitucional para a utilização desse imposto com a introdução de algum elemento ambiental.

Sendo assim, resta como única alternativa para a utilização do IR com fins de proteção ao meio ambiente a concessão de incentivos fiscais aos contribuintes que pratiquem condutas que importam em preservação ambiental.

Nesse sentido, a Lei 5.106/1966 – que dispõe sobre os incentivos fiscais concedidos a empreendimentos florestais – determinou a exclusão do rendimento tributável do valor das reservas florestais, não exploradas ou em formação (art. 1.º, § 2.º). Ademais, possibilitou às pessoas jurídicas o desconto de até 50% (cinquenta por cento) do valor do IR a pagar, das importâncias comprovadamente aplicadas em florestamento ou reflorestamento, que poderá ser feito com essências florestais, árvores frutíferas, árvores de grande porte e relativas ao ano-base do exercício financeiro em que o imposto for devido.

Mesmo caminho poderá ser utilizado quanto aos impostos sobre o comércio exterior, Imposto de Importação e de Exportação. O caráter indutor destas exações é indubitável, todavia, a finalidade perseguida, em tais casos é a regulação do comércio externo, e não a proteção do meio ambiente. Vale dizer, a possibilidade conferida pela Constituição Federal para que as alíquotas desses tributos sejam modificadas por meio de Ato do Poder Executivo (art. 153, § 1.º), configurando uma aparente exceção

ao princípio da legalidade, objetiva uma regulação do comércio externo.

Por conseguinte, a única possibilidade é a inserção de uma norma tributária indutora de desoneração no regime desses tributos, para incentivar a realização de uma conduta que preserve o meio ambiente. A lei, por exemplo, pode conceder um benefício fiscal à importação de produtos que degradem em menor escala o meio ambiente.

Do exposto se infere que esses impostos admitem uma utilização bastante estreita em matéria de tutela do meio ambiente.

Mesma conclusão se chega quando se analisa o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (art. 153, V). Trata-se de um imposto de nítido caráter indutor, porque o fim por este perseguido é o de interferir na política de crédito. Isso não tem nada a ver com tutela do meio ambiente. Contudo, nada impede a concessão de benefícios para incentivar a realização de condutas favoráveis ao meio ambiente. É possível, por exemplo, que a lei estabeleça uma alíquota menor do tributo na concessão de mútuos para empresas de reflorestamento, estimulando, destarte, a realização desta atividade de preservação ambiental.

Por fim, a exemplo do que ocorre com o IPI, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (CF, art. 153, VI) foi estruturado, no plano constitucional, de maneira a favorecer a sua utilização com fins de tutela ambiental, senão vejamos.

Em primeiro lugar, ao conceituar a função social da propriedade territorial rural, a Carta estabeleceu, como um dos requisitos, a "utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente" (art. 186, II). Esse dispositivo repercute na definição das propriedades improdutivas, sobre as quais incide um gravame maior do tributo (art. 153, § 4.º, I). Isto é, a progressividade prevista pela Constituição visa a desestimular as condutas lesivas ao meio ambiente, tributando-as com uma alíquota maior. Destarte, o princípio da progressividade pode atender ao princípio da função socioambiental da propriedade rural.

Ademais, o arquétipo do aspecto quantitativo do ITR é traçado pelo art. 30 do CTN, segundo o qual a base de cálculo do imposto é o "valor fundiário". A Lei

9.393/1996, instituidora do tributo, prescreve em seu art. 11 que a base de cálculo desse imposto será o Valor da Terra Nua Tributável (VTNt), sobre o qual será aplicável a alíquota correspondente. Na apuração do VTNt será considerada a terra nua e excluídas as áreas de preservação permanente, de reserva legal, de interesse ecológico e as comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal. Sendo assim, quanto maior for a área de preservação, de interesse ecológico e de reserva legal, menor será a base de cálculo, e, por conseguinte, o valor do tributo.

Neste particular, pode-se identificar a inserção de um elemento ecológico no aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência do ITR.

Além disso, incentivos fiscais poderão ser concedidos com fins de preservação ambiental. O Código Florestal revogado (Lei 4.771/1965) previa isenção para as áreas com florestas sob regime de preservação permanente e as áreas com florestas plantadas para fins de exploração de madeira. O Código atual, Lei 12.651/2012, em seu art. 41, II,*f*, possibilita a concessão de isenções fiscais de insumos (fios de arame, postes de madeira tratada, bombas d'água, trado de perfuração de solo etc.), utilizados para os processos de recuperação e manutenção das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito.

Desse modo, o ITR tem ampla vocação constitucional para ser utilizado com fins de preservação ambiental.

No âmbito estadual, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que, a exemplo do IPI, também tributa o consumo, pode ser utilizado como um imposto com fins ambientais, por aplicação da técnica da seletividade (art. 155, § 2.º, III), a qual permite graduar as alíquotas das mercadorias de acordo com a sua essencialidade para preservar o meio ambiente. Mercadorias destinadas, por exemplo, à limpeza, por serem agressivas ao meio ambiente, podem ser tributadas com uma alíquota maior. Logo, existe possibilidade, de acordo com o arquétipo constitucional desse tributo, para que seja exigido com finalidades de preservação do meio ambiente.

No ICMS, portanto, também pode ser aplicado o princípio da seletividade para

agravar a alíquota das mercadorias mais poluentes. Há espaço no texto da Constituição Federal para o legislador estadual atuar, utilizando esse tributo com finalidades ambientais.

O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (art. 155, III) também pode funcionar como um imposto com fins de preservação ambiental, porque grava a propriedade de veículos automotores, movidos a combustíveis de diversos tipos. As alíquotas podem ser graduadas em função da preservação ambiental. Pode-se, ainda, conceder incentivos para motores menos poluentes.

Assim, ao regular a incidência do tributo, a lei estadual pode estabelecer alíquotas maiores para os veículos movidos com combustíveis que poluem o meio ambiente em maior intensidade, estimulando, desse modo, a utilização de veículos menos poluentes. A Lei do Estado da Bahia, por exemplo, ao disciplinar esse tributo, previu alíquotas maiores para veículos poluentes, incentivando, destarte, a preservação ambiental (Lei 6.348/1991, art. 6.º, I). Outros Estados-membros seguiram idêntica trilha, como, por exemplo, o Rio de Janeiro (Lei Estadual 943/1985), ao tributar de forma menos gravosa a propriedade sobre os veículos automotores movidos a álcool. Já em São Paulo, a Lei 15.997/2014 prevê a devolução de 50% (cinquenta por cento) do IPVA pago e isenta do rodízio municipal carros híbridos, elétricos e movidos a hidrogênio.

Quanto ao outro imposto estadual, Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação (art. 155, I), o espaço para a sua utilização como tributo ambiental é muito reduzido. Primeiro, porque a estrutura do tributo não tem qualquer relação com a preservação do meio ambiente. Segundo, o perfil delineado pela Carta maior não abriu a possibilidade do uso do imposto com fins ambientais. Logo, a única via admissível é a da outorga de benefícios fiscais, desde que relacionados com o meio ambiente, como, por exemplo, a doação de bens destinados à preservação ambiental. Fora daí, não há outra possibilidade de uso do tributo no âmbito ambiental.

No que se refere aos impostos de competência dos Municípios, elencados no art. 156 do Texto Magno, o imposto com maior vocação para a tutela ambiental é o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), por vários motivos.

Em primeiro lugar, a propriedade urbana, a exemplo da rural, também deve cumprir a sua função social, por imperativo constitucional (CF, art. 182, § 2.º). O descumprimento deste mandamento poderá importar no estabelecimento de um gravame maior do IPTU (art. 182, § 4.º, II). Ao regulamentar esse dispositivo, o Estatuto das Cidades (Lei 10.257/2001) possibilitou o uso de alíquotas diferenciadas de acordo com o uso do imóvel urbano. Vale dizer, abriu-se espaço para a utilização do tributo com fins de preservação do meio ambiente.

Em segundo lugar, a lei municipal pode estabelecer incentivos fiscais para prática de condutas ecologicamente adequadas, como o fazem atualmente leis de diversos Municípios da Federação.[10]

É inegável, portanto, a possibilidade de utilização do IPTU na órbita da tutela ambiental.

Quanto ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o campo para a sua utilização com os fins em estudo é mais estreito. Com efeito, o arquétipo constitucional do tributo, delineado pelo art. 156, III e § 3.º, não contempla regra ou princípio que possibilite a aplicação em matéria ambiental. Assim, resta a via da concessão de benefícios fiscais para onerar com um gravame menor ou desonerar a realização de serviços destinados à preservação do meio ambiente, como, por exemplo, o ecoturismo.

Por fim, o imposto sobre a transmissão *inter vivos* é de difícil utilização em matéria ambiental, pois o seu pressuposto de fato (fato gerador possível) não se relaciona diretamente com o meio ambiente. Isso não impede, contudo, a concessão de benefícios fiscais ambientais, como, por exemplo, na transmissão de bens imóveis onde se realizem atividades de preservação ambiental.

Do exposto, conclui-se que, embora no ordenamento brasileiro não exista, no momento, um único imposto ambiental, pois as hipóteses de incidência daqueles atualmente exigidos pelos entes tributantes não contemplam a prática de atividade poluente, a ampla maioria dos impostos estabelecidos pela Constituição Federal podem ser utilizados com fins de preservação ambientais, quer por aplicação de princípios ou regras constitucionais relativas aos arquétipos dos tributos, quer

mediante a concessão de benefícios fiscais ambientais ou edição de normas que estabeleçam um regime jurídico mais gravoso para as atividades poluentes.

3 TAXAS AMBIENTAIS

3.1 Admissibilidade

Consoante examinado no capítulo anterior, são admissíveis em nosso ordenamento a instituição e a cobrança de taxas ambientais, de serviço ou de polícia.[11] As taxas de serviço poderão apresentar como aspecto material da hipótese de incidência a prestação de um serviço de preservação ambiental. Vale dizer, poderão custear os serviços necessários à preservação ou recuperação do meio ambiente. Ex.: serviço de preservação de um parque, serviço de recuperação ambiental. Difícil será mensurar o serviço, neste caso, porém, esse obstáculo não impede a instituição do tributo com fins ambientais.

Em relação às taxas de polícia, poderão custear a expedição de atos de polícia de autorização, de concessão de um direito etc. Não irão gerar vantagem para o contribuinte. Assim, terão como materialidade a prática de um ato de autorização para a realização de uma atividade que contamina o meio ambiente, em níveis toleráveis. Ex.: taxas de fiscalização, licenciamento, concessão de licenças para a instalação de atividades poluentes.

Por fim, quanto às taxas de uso de bens ambientais, entre nós são vedadas.

3.2 Taxas federais: Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental

A Lei 9.960/2000 alterou a Lei 6.938/1981, criando a Taxa de Fiscalização ambiental (TFA). O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.178[12] suspendeu a vigência dos dispositivos que instituíram essa exação, com base nos seguintes fundamentos: (a) o fato gerador previsto pela lei instituidora da taxa se refere a um comportamento do contribuinte, e não a uma atividade estatal, não se tratando, portanto, de uma taxa o tributo criado; (b) a lei instituidora da exação não permite uma identificação clara dos sujeitos passivos,

pois não enumerou as atividades potencialmente poluidoras ou inutilizadoras de recursos ambientais, cujo exercício enseja a cobrança do tributo; (c) a lei estabeleceu um valor fixo para o tributo (R$ 3.000,00), burlando o princípio da isonomia.

A fim de corrigir as mencionadas inconstitucionalidades, foi editada a Lei 10.165, de 27 de dezembro de 2000, instituindo a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), cuja regra-matriz de incidência é a seguinte: (a) critério material (art. 17-B) – exercício regular do poder de polícia conferido ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama) para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais; (b) aspecto temporal – considera-se ocorrido o fato jurídico tributário no último dia de cada trimestre civil; (c) aspecto espacial – território nacional; (d) aspecto subjetivo – todo aquele que exercer as atividades constantes do Anexo VIII da lei; e (e) aspecto quantitativo – a taxa é devida por estabelecimento e os seus valores foram fixados no anexo IX da lei. Os contribuintes foram classificados, segundo a sua receita bruta, em microempresa e empresa de pequeno porte, empresa de médio porte e empresa de grande porte. Com base nessa classificação, a lei considerou, ainda, o potencial de poluição (PP) e o grau de utilização (GU), estabelecendo valores fixos para cada grupo de contribuinte, segundo tais critérios. Assim, os valores do tributo foram estabelecidos de maneira fixa, variando segundo o enquadramento da empresa, entre R$ 50,00 e R$ 2.250,00.

Essa lei também foi impugnada perante o Pretório Excelso, que, julgando o Recurso Extraordinário 416.601, relatado pelo Ministro Carlos Velloso,[13] reconheceu a constitucionalidade do tributo, apesar dos vários problemas que nele podem ser identificados.[14]

A lei em pauta instituiu uma taxa de polícia. O que se deve investigar é se esta pode ser qualificada como um tributo ambiental. Ao nosso sentir, a resposta é indubitavelmente negativa, senão vejamos.

As taxas são tributos orientados pelo princípio da equivalência, e não pelo princípio da capacidade contributiva, aplicável aos impostos. Sendo assim, a base de cálculo das taxas deve refletir o custo da atividade estatal cujo exercício justificou a criação do tributo (prestação do serviço público ou exercício do poder de polícia). É

muito difícil mensurar, de forma exata, esse custo. Por isso, a doutrina[15] e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal[16] têm se contentado com a existência de uma proporcionalidade, no sentido de razoabilidade, entre o valor do tributo e o custo da atuação estatal.

O aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência (norma impositiva tributária) da Taxa de Controle e de Fiscalização Ambiental foi gizado pelo art. 17-D da Lei 6.938/1981, da seguinte forma: a taxa é devida por estabelecimento, sendo o valor devido o resultado de uma conjugação dos critérios do porte econômico da empresa, do potencial de poluição e do grau de utilização de recursos naturais.

A quantificação de uma taxa de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, ainda que em caráter parcial, como no caso em estudo, vai de encontro ao princípio da equivalência, que estrutura as taxas, pois o valor da exação deve ser estabelecido tendo em vista o custo da atuação estatal, vale reafirmar, e não de um fato relacionado com o contribuinte. Nesse sentido se posicionam a doutrina[17] e a jurisprudência dominante.[18]

Por outro lado, a determinação quantitativa da taxa epigrafada mediante a conjugação do potencial ou grau de utilização de recursos naturais pode levar a uma falsa conclusão acerca da observância do princípio do poluidor-pagador. Em verdade, porém, essa taxa foi estruturada em valores fixos, o que impede a atribuição de um ônus financeiro maior aos estabelecimentos que geram maiores externalidades negativas.[19] Vale dizer, o princípio em pauta não foi aplicado, o que nos conduz à ilação de que não se trata de um tributo ambiental em sentido estrito, e sim de um tributo com função fiscal, e não indutora.

Evidencia-se, do exposto, que a taxa em epígrafe não pode, em nenhuma hipótese, ser qualificada como um tributo ambiental. Trata-se de uma taxa, de constitucionalidade bastante duvidosa, com função fiscal, e mais nada.

3.3 Taxas ambientais estaduais

No plano estadual, apenas os Estados do Acre, Sergipe, Roraima e Paraíba não instituíram ainda taxas ambientais de controle e de fiscalização. Os demais entes

federados cobram taxas ambientais, baseadas no problemático modelo da lei federal. Atualmente, as taxas ambientais estaduais de fiscalização são exigidas com base nos seguintes atos normativos, dos respectivos Estados: Bahia (Lei 11.631/2009); Tocantins (Lei 2.778/2013); Rondônia (Lei 3.210/2013); Rio Grande do Sul (Le 13.761/2011); Rio Grande do Norte (Lei Complementar 323/2006); Santa Catarina (Lei 17.354/2017); Espírito Santo (Lei 10.098/2013); Alagoas (Lei 7.827/2016) Piauí (Lei 5.959/2009); Maranhão (Lei 9.558/2012); Ceará (Lei 15.093/2011); Mato Grosso do Sul (Lei 3.480/2007); Amazonas (Lei 4.222/2015); Mato Grosso (Le 10.242/2014); São Paulo (Lei 14.626/2011); Pernambuco (Lei 13.361/2007); Rio de Janeiro (Lei 5.438/2009); Pará (Lei 7.596/2011); Paraná (Lei 17.279/2012); Minas Gerais (Lei 14.940/2003) e Goiás (Lei 14.384/2002).

Além da Taxa de Controle e de Fiscalização, instituída com base no modelo federal, cabe reafirmar, alguns Estados da Federação criaram, também, uma outra modalidade de taxa ambiental: taxa de fiscalização das atividades de mineração.

No Estado de Minas Gerais essa taxa foi instituída pela Lei 19.976/2011, enquanto no Estado do Pará o veículo instituidor da exação foi a Lei 7.591/2011. Ambas têm natureza de taxas de polícia.

A regra-matriz de incidência da taxa paraense estabelece em seu aspecto quantitativo (art. 6.º) que o valor da exação corresponde a "três Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará – UPF-PA, vigente na data do pagamento, por tonelada de minério extraído". Vale dizer, o valor da taxa aumenta proporcionalmente de acordo com a quantidade do minério extraído.

Assim sendo, as empresas que retiram um volume maior de recursos naturais do solo, gerando, pois, maiores externalidades negativas, serão oneradas, financeiramente, em maior escala. Isso significa que os contribuintes serão tributados, de forma diferenciada, de acordo com as externalidades negativas por eles produzidas, o que importa em obediência ao princípio do poluidor-pagador.

Por conseguinte, essa modalidade de taxa pode ser qualificada como um tributo ambiental, porque estruturada com base no princípio do poluidor-pagador.

A mesma conclusão se extrai da interpretação do aspecto quantitativo da regra-

matriz de incidência tributária da taxa do Estado de Minas Gerais, acima mencionada. Neste caso, a Lei 19.976/2011, com redação alterada pela Lei 22.796/2017, estabelece em seu art. 8.º que "o valor da TFRM corresponderá a 1 (uma) Ufemg vigente na data do vencimento da taxa por tonelada de mineral ou minério extraído".

Logo, os sujeitos que extraírem uma quantidade maior de minério do solo, gerando, destarte, maiores externalidades negativas, serão tributados de maneira mais intensa. Indubitável, por tais motivos, a observância do princípio do poluidor-pagador, o que nos conduz à ilação de que se trata de um tributo ambiental em sentido estrito também, a exemplo da taxa paraense.[20]

Há, ainda, nas unidades da Federação, diversas outras modalidades de taxas ambientais, de polícia, que podem ser enquadradas no conceito de tributos ambientais, pois suas normas impositivas respectivas (regras-matrizes de incidência), ao estruturarem os tributos, gizaram o aspecto quantitativo de forma a onerar de maneira mais grave aqueles contribuintes que degradam o meio ambiente de forma mais intensa, efetivando-se, pois, o princípio do poluidor-pagador.[21]

Do exposto, se conclui que no âmbito estadual é possível identificar algumas taxas ambientais que podem ser caracterizadas como tributos ambientais.

3.4 Taxas ambientais municipais

Além da Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental Municipal, estruturada de acordo com o modelo federal, vários municípios instituíram, ainda, a taxa de licenciamento ambiental, que demanda uma análise mais aprofundada para que possa ou não ser caracterizada como um tributo ambiental.

É imprescindível, inicialmente, traçar algumas considerações acerca do licenciamento ambiental, para uma melhor compreensão da figura em pauta.

Com efeito, a utilização dos recursos naturais, bens de uso comum do povo, depende do consentimento prévio do Poder Público, o qual é manifestado em um tipo de procedimento administrativo, por meio do qual controla-se, em caráter preventivo, a realização de atividades que de alguma forma possam repercutir no meio ambiente: o licenciamento ambiental.

A Lei Complementar 140/2011 define em seu art. 2.º o licenciamento ambiental como "o procedimento administrativo destinado a licenciar atividades ou empreendimentos utilizadores de recursos ambientais, efetiva ou potencialmente poluidores ou capazes, sob qualquer forma, de causar degradação ambiental". Conceito semelhante é fornecido pelo art. 1.º, I da Resolução 237/1997 do Conama: "procedimento administrativo pelo qual o órgão ambiental competente licencia a localização, instalação, ampliação e a operação de empreendimentos e atividades utilizadoras dos recursos ambientais, consideradas efetiva ou potencialmente poluidoras ou daquelas que, sob qualquer forma, possam causar degradação ambiental, considerando as disposições legais e regulamentares e as normas técnicas aplicáveis ao caso".

Trata-se, assim, de um procedimento administrativo, decorrente do poder de polícia da Administração, ao final do qual será ou não concedida a licença ambiental. Em verdade, as etapas desse procedimento compreendem a concessão de duas licenças preliminares, Licença Prévia e Licença de Instalação, e a licença final, Licença de Operação. Ao final de cada etapa uma licença deverá ser concedida, a qual tem a função de documentar que o proponente da atividade, até aquela etapa, cumpriu a legislação ambiental.

Em todo caso, as licenças são atos de polícia administrativa, atos de controle prévio das atividades dos particulares, potencialmente capazes de degradar o meio ambiente.

Como a Constituição Federal estabelece em seu art. 23, VI uma competência comum entre os entes federados para proteger o meio ambiente, é importante identificar qual deles é competente para o licenciamento, para que não ocorra um conflito de atribuições.

Atualmente a questão é regulada pela Lei Complementar epigrafada, que estabelece em se art. 13 que os empreendimentos e atividades serão licenciados por um único ente federativo nos termos do que estabelece a referida lei. Neste particular, o art. 9.º, XIII dispõe que cabe aos Municípios exercer o controle e fiscalizar as atividades e empreendimentos cuja atribuição para licenciar ou autorizar,

ambientalmente, for cometida a este.

Essa lei resolveu a polêmica então existente, em face da ausência de disposição legal sobre o assunto, prescrevendo que será da competência do Município licenciar as atividades cujo impacto ambiental esteja restrito a próprios limites territoriais, bem como aqueles empreendimentos cujo licenciamento lhe for atribuído por delegação em razão de convênio firmado com o Estado, ouvidos os demais órgãos ambientais do Estado, do Distrito Federal e da União, quando necessário.

Para que o Município exerça essa competência administrativa, é imprescindível que exista um Conselho Municipal do Meio Ambiente, pois o licenciamento é privativo dos órgãos integrantes do Sisnama.

Firmadas essas premissas, importa analisar o cabimento da criação, pelos Municípios, de taxas de licenciamento ambiental.

Do ponto de vista constitucional (CF, art. 145, II) e o do CTN (arts. 77-80), é possível a instituição de uma taxa pelo exercício de poder de polícia em face da concessão de uma licença ambiental, ato de polícia, vale reafirmar.

No entanto, será decisiva a estrutura dada ao tributo pela respectiva lei municipal instituidora, para o exame da sua constitucionalidade (validade) e, em um segundo momento, para verificar se pode ou não ser qualificado como um tributo ambiental em sentido estrito.

Confira-se, a título de exemplo, a taxa de licenciamento instituída pelo Município de Florianópolis, por meio da Lei Complementar 545/2015.

O art. 1.º estabelece que "a Taxa de Licenciamento Ambiental Municipal (TLAM) tem como fato gerador os serviços de licenciamento ambiental prestados pela Fundação Municipal do Meio Ambiente (FLORAM), descritos e valorados de acordo com o potencial poluidor/degradador e o porte do empreendimento". Descreve-se, assim, o aspecto material da hipótese tributária como o exercício do poder de polícia correspondente ao licenciamento ambiental.

O sujeito passivo da taxa em epígrafe, segundo estabelece o art. 2.º da lei municipal em exame, "é a pessoa física ou jurídica responsável pela solicitação dos serviços junto à FLORAM e que seja direta ou indiretamente responsável pela

execução de atividade de interesse ambiental". Define-se, desse modo, o sujeito passivo como aquele que provoca o exercício do poder de polícia.

Quanto ao aspecto quantitativo, a lei estabelece em seu art. 1.º, § 1.º um complexo método de cálculo, criando nove classes de contribuintes, em função do porte e do potencial poluidor/degradador, de acordo com uma tabela anexa, que fixa valores, segundo o porte do empreendimento, tendo como patamar mínimo a quantia de R$ 198,19 e de R$ 48.374,51 o máximo.

Além disso, a lei criou valores para os três tipos de licenças (prévia, de instalação e de operação), levando em consideração o porte da empresa, ou seja, a capacidade econômica do contribuinte.

É questionável a adequação do aspecto quantitativo da taxa em exame ao princípio da equivalência, pois na mensuração do valor do tributo foi levada em consideração a capacidade econômica do contribuinte, fator que não tem qualquer relação com o custo do serviço.

De outro lado, o estabelecimento de quantias para as taxas, de acordo com nove classes, com base nos critérios do porte e do potencial poluidor/degradador, permite a internalização dos custos, porque possibilita que os sujeitos que degradam em maior escala o meio ambiente, gerando, portanto, para a municipalidade, maiores custos de prevenção, sejam onerados de forma mais acentuada.

Por tais motivos, parece-nos que essa taxa pode ser identificada como um tributo ambiental.

É possível, por tais motivos, concluir no sentido da existência de taxas municipais que podem sim ser qualificadas como tributos ambientais.

4 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

No capítulo anterior admitiu-se a instituição de uma contribuição de melhoria ambiental, em face da realização de obras ambientais, que provoquem valorização imobiliária.

O Poder Público pode desenvolver projetos de preservação ambiental com a construção de obras públicas necessárias ao alcance deste desiderato. Neste caso, os

proprietários de imóveis eventualmente valorizados poderão figurar como sujeitos passivos desse tributo.

Contudo, nessa situação não se trataria de um tributo ambiental, porque não dotado de caráter indutor, como função principal, tendo em vista que a função principal desse tributo situa-se no âmbito da fiscalidade. Logo, seria apenas um tributo com fins de preservação ambiental.

A hipótese é de difícil ocorrência prática. No momento não se tem notícia de nenhum Município que tenha criado esse tributo, com tal conformação.

5 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

Os empréstimos compulsórios podem ser utilizados como tributos com fins de preservação ambiental, como analisado no capítulo anterior. Em tais situações, as finalidades constitucionais que justificam a criação do tributo (CF, art. 148) devem se relacionar com a proteção do meio ambiente.

O art. 148, I do Texto Maior pode funcionar como fundamento para a criação do empréstimo compulsório de caráter ambiental. Em tais casos, a calamidade pública pode ser um desastre ambiental, natural (ex.: inundação) ou provocado pelo homem (ex.: despejo de substância poluente no mar).

Muitas vezes as providências necessárias para reduzir ou eliminar os efeitos de uma calamidade pública podem demandar a realização de gastos urgentes, o que também justifica a criação da exação.

Apesar da existência de autorização constitucional, até o presente momento a União não exerceu as competências do art. 148 para criar um empréstimo compulsório ambiental.

6 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

As contribuições especiais também podem funcionar como um importante instrumento de proteção ambiental. Dentre as três modalidades existentes (sociais, interventivas e profissionais), as interventivas são as mais adequadas, como já salientado no capítulo anterior, tendo em vista que uma das finalidades que justifica a

criação desse tributo é a defesa do meio ambiente (CF, art. 170, VI).

Parcela da doutrina defende que a contribuição especial prevista pelo art. 177, § 4.º, da Constituição Federal e instituída pela Lei 10.336/2001 representa hipótese de tributo ambiental. Considerando que parcela da receita desse tributo destina-se ao "financiamento de projetos ambientais, relacionados com a indústria do petróleo e do gás", por expressa determinação constitucional (art. 177, § 4.º, II, *b*), sustenta-se que essa contribuição pode ser qualificada como um tributo ambiental.[22]

Ousamos divergir desse entendimento. Como analisado anteriormente neste trabalho,[23] não é o destino da receita o traço característico dos tributos ambientais, mas sim a sua função indutora, identificável em sua estrutura, no caso dos impostos, no aspecto material da hipótese de incidência tributária.[24]

A análise da hipótese de incidência do tributo em pauta demonstra que as materialidades possíveis não abrangem nenhum ato de contaminação ambiental, razão pela qual não se identifica como um tributo ambiental.

Considerando-se que as demais contribuições especiais, atualmente exigíveis, também não preveem como aspecto material das respectivas hipóteses tributárias a realização de uma conduta contaminadora, daí se pode concluir que no presente momento nenhuma contribuição especial pode ser qualificada como um tributo ambiental.

Nada obsta, porém, a inserção de algum elemento ecológico nas atuais contribuições especiais, conferindo-lhes a qualidade de tributo com fins de preservação ambiental.

7 SUPOSTO TRIBUTO AMBIENTAL: O ICMS ECOLÓGICO

A Constituição Federal de 1988, seguindo tradição do nosso constitucionalismo, previu a possibilidade de repartição de receitas tributárias. Em tais situações, parcela da arrecadação de um imposto, criado e exigido por um ente, é direcionada a um outro ente federado.

Nesse contexto, o art. 158, IV estabelece que 25% da receita do produto da arrecadação do ICMS pertence aos municípios. A Carta já estabeleceu o critério de

repartição dessa receita (de um tributo estadual), entre os diversos municípios do respectivo Estado. Nesse sentido, o parágrafo único do art. 158 prescreve que a receita em epígrafe será creditada "três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios" (inciso I). Neste caso, os municípios receberão as receitas de acordo com o volume de operações realizadas em seus territórios. Logo, os municípios com maior atividade econômica auferem parcela maior, posto que em seus territórios um volume maior de operações será realizado. De outro lado, a Carta prescreveu no inciso II do parágrafo único do art. 158 a possibilidade de partilha de um quarto (25%) do restante das receitas, de acordo com o critério previsto em lei estadual. Aqui, abriu-se um leque de opções para os Estados partilharem as mencionadas receitas segundo outros critérios, distintos do fixado pelo inciso I (montante das operações).

Com base nesse permissivo constitucional, os municípios que sofrem restrições em seus territórios, para a realização de atividade econômica, pelo fato de serem detentores de áreas de preservação ambiental, mananciais hídricos, reservas indígenas etc., áreas, portanto, insuscetíveis de exploração econômica, passaram a reivindicar uma compensação que lhes possibilitasse auferir um volume maior das receitas do ICMS.

Nasceu, assim, o chamado "ICMS Ecológico", como uma nova forma de partilha do percentual de um quarto das receitas do ICMS, de maneira a privilegiar os mencionados municípios, incentivando-se, portanto, a prática de condutas que preservem o meio ambiente. Tais municípios passaram a receber um volume maior de receitas. Interessante observar que o caráter compensatório acabou sendo alterado com o passar dos anos, pois muitos municípios passaram a realizar políticas de preservação ambiental com o intuito de receber uma parcela maior de recursos estaduais.

Trata-se de um incentivo concedido pelos Estados a uma parcela dos municípios, para estimular a preservação por eles do meio ambiente, por meio de lei estadual, que estabelece os critérios de mensuração do valor a ser repassado. Com base em dados fáticos, são quantificados os valores de acordo com os critérios previstos na lei

estadual.[25]

Em outros termos, o ICMS Ecológico não é um tributo ambiental. É um incentivo financeiro, direcionado à preservação do meio ambiente.

O Estado pioneiro na criação desse incentivo foi o Paraná, que, em 1991, por meio da Lei Estadual 9.491, da Lei Complementar 59 e do Decreto Estadual 974/1991, estabeleceu critérios ecológicos para a repartição das verbas municipais: metade da verba seria distribuída aos municípios detentores de Unidades de Conservação federais, estaduais ou municipais; a outra metade pertenceria aos municípios detentores de mananciais de abastecimento em proveito, total ou parcial, de municípios vizinhos.

A experiência paranaense tem sido coroada de êxito. O número de municípios beneficiados originariamente cresceu bastante, ocorrendo um aumento significativo nas áreas protegidas. Além disso, o incentivo tem possibilitado o desenvolvimento de novos tipos de mecanismos de proteção do meio ambiente, como projetos de educação ambiental, melhoria da qualidade da água, política de resíduos sólidos etc.[26]

O segundo Estado a criar o incentivo em estudo foi o de São Paulo, em 1993, por meio da Lei Complementar 8.510/1993. Aqui também ocorreu um aumento na realização pelos municípios de políticas públicas de preservação ambiental. O volume de municípios beneficiados, a exemplo do que ocorreu no Paraná, também cresceu.[27]

Posteriormente, o Rio Grande do Sul seguiu esse caminho, por meio da Lei Estadual 9.860/1993. Em 1995, Minas Gerais inovou consideravelmente na adoção do ICMS Ecológico, por meio da Lei Estadual 12.040/1995, a qual beneficiou não apenas os municípios com unidades de conservação, mas também outros que possuem sistema de tratamento de esgoto ou disposição final de lixo, que atenda a maior parte da população, inserindo, ainda, critérios de educação, patrimônio histórico, saúde etc.[28] Trata-se de um sistema misto, que contempla duas vertentes: metade considera a existência de áreas de conservação ambiental (ICMS verde) e a outra metade leva em consideração a existência de sistema de tratamento ou manejo de resíduos sólidos, contemplando pelo menos 70% da população ou sistema de tratamento de esgotos

sanitários que atenda a pelo menos 50% da população (ICMS marrom).[29]

Atualmente, 16 Estados da Federação adotam o sistema do ICMS Ecológico. Sã eles: Acre, Amapá, Ceará, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia São Paulo e Tocantins.

O exame do ICMS Ecológico demonstra que não se trata de um tributo ambiental e sim de uma forma de repartição de receita tributária, ou seja, um incentivo financeiro. Em tais situações, a hipótese de incidência do ICMS não sofre modificação para contemplar como materialidade a prática de conduta contaminante. Nem poderia contemplar, porque já vem expressamente indicada na Constituição Federal (art. 155, II), convém observar. Assim, não estamos diante de um tributo com a finalidade de induzir a prática de condutas protetivas do meio ambiente. Apenas, de um incentivo financeiro estadual para possibilitar a realização de políticas públicas municipais de proteção ambiental.

8 CONCLUSÃO SOBRE OS ATUAIS TRIBUTOS AMBIENTAI DO NOSSO ORDENAMENTO

Em face das razões expostas, pode-se concluir que o número de tributos ambientais atualmente existente no ordenamento jurídico brasileiro é bastante reduzido.

De outro lado, há uma razoável abertura no texto constitucional para a inserção de elementos ecológicos nas exações ordinárias, principalmente nos impostos.

De igual maneira, nada impede a realização de iniciativas dos entes federados no sentido de conceder benefícios fiscais para estimular a realização de condutas de preservação do meio ambiente.

[1] *Curso de direito constitucional tributário*, 16. ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p 414.

[2] Analisando esse dispositivo, Luís Eduardo Schoueri conclui pela insuficiência dc texto constitucional, afirmando que "para a solução dos conflitos de competência e do campo residual, encontramos na lei complementar – e não na Constituição – os conceitos de cada imposto. Tendo em vista ser o discrímen baseado nos aspectos materiais dos fatos geradores, nosso tema se resolve a partir dos aspectos materiais eleitos em lei complementar" (Discriminação de competências e competência residual, in: Luís Eduardo Schoueri; Fernando Aurelio Zilvet [Coord.], *Direito tributário*: estudos em homenagem a Brandão Machado, São Paulo, Dialética, 1998, p. 115).

[3] Paulo Henrique do Amaral noticia em sua obra que nos Estados Unidos da Américc existe um *Superfund,* que consiste em um Fundo composto de recursos volumosos, destinado a combater a poluição por resíduos perigosos. Esse Fundo, instituído em 1986, é composto de receitas oriundas da arrecadação do imposto sobre petróleo e derivados e do imposto sobre produtos químicos perigosos e derivados (*Direito tributário ambiental*, São Paulo, RT, 2007, p. 166).

[4] Conferir *supra*, cap. VII.

[5] Nesse sentido, posicionava-se Aliomar Baleeiro, ao analisar a cláusula da seletividade à luz da Carta de 1969: "A cláusula inicial do par. 3º do art. 21 da CF de 1969 proveio da Emenda nº 18/65, de onde a transcreveu o CTN. Não existia nas Constituições anteriores, nem estava expressa na legislação ordinária, embora esta sempre observasse o princípio contido no dispositivo aparentemente inovador.

Seletividade, no art. 48 do CTN, quer dizer discriminação ou sistema de alíquotas diferenciais por espécies de mercadorias. Praticamente, trata-se de dispositivo programático, endereçado ao legislador ordinário, recomendando-lhe que estabeleça as alíquotas em razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. Quanto mais sejam elas necessárias à alimentação, vestuário, à moradia, ao tratamento médico e higiênico das classes mais numerosas, tanto menores devem ser" (*Direito tributário brasileiro*, 11. ed., p. 347).

[6] Tributação, ecologia e meio ambiente, *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n

78, p. 71, 199?).

7 Regina Helena Costa, Tributação, ecologia e meio ambiente, *Revista de Direito Tributário*, n. 78, p. 77; José Eduardo Soares de Mello, *IPI*: teoria e prática, São Paulo, Malheiros, 2009, p. 214. Em sentido contrário: Fábio Canazaro *Essencialidade tributária*, Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2015, p. 54.

8 Flávio de Azambuja Berti posiciona-se a favor do uso do IPI com fins ambientais (*Impostos:* extrafiscalidade e não-confisco, Curitiba, Juruá, 2009, p. 77-78).

9 Embora o objetivo maior visado com a edição desse ato normativo não fosse a proteção ambiental, e sim o aumento da venda dos veículos movidos a álcool.

10 É o caso, por exemplo, do Município de Salvador (Decreto Municipal 25.899/2015), que concede incentivos fiscais a título de IPTU para os empreendimentos imobiliários que realizam ações de sustentabilidade.

11 No mesmo sentido conclui Roberto Ferraz, em importante estudo sobre o tema (*Taxa*: instrumento de sustentabilidade, São Paulo, Quartier Latin, 2013, p. 292).

12 STF, ADI-MC 2.178, Pleno, rel. Min. Ilmar Galvão, *DJ* 12.05.2000.

13 STF, RE 416.601, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, *DJ* 30.09.2005.

14 Sobre o assunto, consultar o importante texto de José Marcos Domingues (Taxas ambientais no direito brasileiro. Especial referência à taxa federal de controle e fiscalização ambiental. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/download/4462/2776>. Acesso em: 18 maio 2018.

15 Bernardo Ribeiro de Moraes, *Doutrina e prática das taxas*, 2. ed., São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 235.

16 STF, Rp 1.077, Pleno, rel. Min. Moreira Alves, *DJ* 28.03.1984.

17 Paulo de Barros Carvalho, *Curso de direito tributário*, 14. ed., São Paulo, Saraiva, 2002, p. 29 e 39.

18 STJ, REsp 2.220, 1.ª Turma, rel. Min Geraldo Sobral, *DJ* 15.10.1990.

19 Correta a observação de Felipe Garcia Lisboa Borges sobre o assunto: "Sob a ótica da internalização dos custos internos e externos da ação estatal, que é o objetivo do princípio do poluidor pagador, os valores fixos tornam extremamente rígido o sistema de quantificação da taxa, prejudicando a real imputação de custos aos contribuintes. A fixação prévia de valores não é condizente com a quantificação dos custos ambientais, que demanda a análise do caso concreto para

sua correta estimativa" (*Tributação ambiental*: um estudo das taxas verdes no Brasil, Curitiba, Juruá, 2017, p. 125).

20 Tramita atualmente no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.785, impugnando a constitucionalidade da lei do Estado de Minas Gerais. Os autos estão conclusos com o relator, Ministro Edson Fachin inexistindo previsão para o julgamento. Sobre a constitucionalidade da figura, consultar o interessante estudo de Marciano Seabra de Godoi e de Paulo Honório de Castro Júnior (Considerações críticas sobre a nova taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de mineração em Minas Gerais (Lei Estadual nº 19.976, de 2011), *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 209, p. 108-123, 2013).

21 Como exemplo dessas taxas, pode-se citar, ainda, no Estado do Pará, a Taxa de Fiscalização dos Recursos Hídricos (TFRH), instituída pela Lei 8.091/2014, que tem como materialidade os atos de "registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios". A base de cálculo dessa taxa de polícia corresponde a 0,2 (dois décimos) da Unidade Padrão Fiscal do Estado do Pará por metro cúbico de recurso hídrico utilizado. Assim, quem explora o recurso natural em maior quantidade é onerado de maneira mais acentuada, aplicando-se o princípio do poluidor-pagador.

22 Nesse sentido posiciona-se Simone Martins Sebastião (*Tributo ambiental*: extrafiscalidade e função promocional do direito, Curitiba, Juruá, 2011, p. 275).

23 Cf. *supra*, cap. IV.

24 No caso das taxas e de outros tributos vinculados a uma atuação estatal, o aspecto quantitativo, presente no mandamento da regra-matriz de incidência tributária, pode indicar a presença de uma norma indutora, quando o valor do tributo for elevado.

25 Não existe, via de regra, obrigatoriedade para os municípios de utilizarem os recursos recebidos a título de ICMS ecológico em atividades de preservação ambiental.

26 Lise Vieira da Costa Tupiassu, *Tributação ambiental*: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável, Rio de Janeiro, Renovar, 2006, p. 210-211.

27 Lise Vieira da Costa Tupiassu, op. cit., p. 214-215.

[28] Lise Vieira da Costa Tupiassu, op. cit., p. 218.

[29] Lise vieira da Costa Tupiassu, op. cit., p. 220.

A análise da tributação ambiental deve tomar como ponto de partida o contexto em que o fenômeno surgiu: o da extrafiscalidade.

Com efeito, a partir da primeira metade do século passado, no período posterior à Primeira Guerra Mundial, o Estado passou a modificar a sua forma de atuação substituindo o modelo da imposição de ordens e de proibições, pelo da cooperação de terceiros. Com isso, buscou estimular, incentivar a realização de comportamentos pelos administrados, para estruturar a realidade.

Dentre os meios utilizados para a realização dessa atuação indireta, destaca-se o poder financeiro do ente público, cujo exercício pode importar na imposição de um ônus para o alcance de determinados fins. Os tributos aparecem, desse modo, como um instrumento que pode ser usado nessa modalidade de atuação estatal.

Nesse contexto, surgem as normas jurídicas qualificadas como normas direcionadoras de condutas, denominadas pela doutrina alemã de *Lenkungsnormen*, as quais são produzidas com o propósito de atuar sobre determinada situação fática, implementando uma finalidade cuja realização foi atribuída ao Estado pelo ordenamento jurídico.

O aparecimento dessa modalidade de norma jurídico-tributária importou no surgimento de uma interessante discussão doutrinária, tanto no exterior quanto no Brasil, acerca da identificação de um critério de diferenciação entre as normas denominadas de normas fiscais e aquelas qualificadas como normas extrafiscais (direcionadoras, regulatórias, indutoras).

Sobre o assunto, a posição predominante na doutrina pátria caminha no sentido de diferenciar tais normas pelo critério da finalidade, aqui compreendida como um fim externo, como uma modificação na realidade, para implementar um estado de coisas, realizar valores, no caso brasileiro, previstos implícita ou explicitamente pelo texto constitucional.

Ao nosso ver, além da finalidade, o critério do efeito pretendido com a edição da norma também deve ser levado em consideração na separação em epígrafe. O efeito

postulado não se confunde com a efetividade da norma. Trata-se do conteúdo, do comportamento que se busca implementar com a edição de uma norma tributária direcionadora. Com base na utilização desses dois critérios, as normas tributárias podem ser separadas, então, em duas classes: normas de finalidade arrecadatória e de efeito predominante de oneração e normas de finalidade direcionadora e eficácia preponderante de estruturação da realidade.

Essas normas direcionadoras podem veicular medidas diversas, visando a estimular ou inibir a prática de determinada conduta. Por conseguinte, podem consistir em uma imposição de um ônus ou de uma desoneração financeira (benefício ou incentivo fiscal). No primeiro caso, irão importar na criação de um tributo direcionador (*Lenkungssteuer*) ou no estabelecimento de um ônus financeiro no bojo do regime jurídico aplicável a determinado tributo. Na segunda situação, a norma irá reduzir ou eliminar o ônus incidente sobre uma classe de sujeitos, para facilitar a realização de certo comportamento.

Em qualquer situação, a criação de um tributo direcionador deve obedecer aos seguintes pressupostos: (a) existência de uma intervenção indireta por meio do tributo; (b) tolerabilidade e licitude do comportamento que se busca incentivar ou evitar; (c) objetivo de incentivo; (d) presença de um motivo; (e) adequação da espécie tributária à finalidade direcionadora eleita; e (f) dupla competência do ente tributante.

O pressuposto da dupla competência significa que o ente tributante deverá titularizar uma competência tributária e outra material para elaborar uma norma indutora. Enquanto as regras sobre competência tributária estão reguladas basicamente pelos arts. 145, 148, 149, 153, 155, 156, os enunciados sobre competência material, relativos à indução de comportamento, foram regulados pelos arts. 22, 24 e 30 da Carta Magna, dentre outros.

Considerando a possibilidade de criação de um tributo direcionador (indutor), é imprescindível, também, analisar quais são as espécies tributárias compatíveis com o uso desse instrumento.

É indiscutível a possibilidade de uso do imposto com a finalidade de estimular a

prática de comportamentos, pois o direcionamento de condutas não vai de encontro ao arquétipo constitucional dessa espécie tributária.

Quanto às taxas, existe controvérsia doutrinária sobre a possibilidade de criação de taxas direcionadoras, inclinando-se a doutrina majoritária pela admissibilidade, tanto das taxas de serviço quanto das de polícia. Em tais casos, o princípio da equivalência deverá ser mitigado.

De igual modo, a contribuição de melhoria é compatível com as normas tributárias direcionadoras, com algumas limitações. Já os empréstimos compulsórios só poderão ter o caráter direcionador quando utilizados para os fins de atuação da União na ordem econômica, pois as finalidades constitucionais desse tributo (CF, art. 148) são compatíveis tão somente com essa atividade.

As contribuições especiais também podem ser usadas como tributos direcionadores, em face do modelo constitucional previsto para essa figura, que, ao indicar apenas as finalidades da exação, possibilitou a sua utilização com o propósito de estimular a prática de comportamentos. Nesse particular deve-se admitir que a União poderá instituir, inclusive, uma contribuição social geral com a finalidade de induzir a realização de determinada conduta. Não há impedimento constitucional à criação dessa figura, nas situações em que o Texto Magno estabeleceu algum fim para ser promovido pelo Poder Público.

Com base nessas premissas, situadas no âmbito tributário, deve-se iniciar o estudo dos tributos ambientais, gizando um conceito sobre o meio ambiente. Sobre o tema, há teorias restritivas e ampliativas. O conceito amplo é inadequado, pois não possibilita identificar quais são as atividades específicas que devem ser realizadas para o fim de preservação ambiental. Ademais, pode possibilitar a criação de inúmeras figuras qualificadas como “tributo ambiental” apenas para aumentar a arrecadação do ente, sem qualquer propósito verdadeiramente direcionador.

Por conseguinte, pode-se afirmar que o tributo ambiental significa utilizar o instrumento tributário para a realização de uma tutela jurídica sobre os elementos naturais (ar, água, solo, paisagem etc.). Essa proteção deverá ocorrer diante de uma externalidade negativa, que são os efeitos negativos que o comportamento de agentes

econômicos provoca sobre a coletividade, que, dessa forma, não deve ser onerada com a prática desse tipo de conduta.

Nesse contexto, o princípio do poluidor-pagador, surgido no campo econômico, representa um importante mecanismo para atribuir ao poluidor, e não para toda a coletividade, as consequências decorrentes do consumo de bens ambientais ou do seu uso no processo de produção. Em outros termos, os custos decorrentes da prevenção e/ou de atos de degradação ambiental devem ser arcados pelo poluidor, e não pelo Poder Público. É com base nesse princípio, que tem fundamento no art. 225 da Constituição Federal, que os tributos ambientais podem ser instituídos, todavia, não se limitam a esse fundamento, como será adiante examinado.

Convém observar, no entanto, que há outros instrumentos jurídicos ou econômicos que também podem ser utilizados para a tutela do meio ambiente, como, por exemplo, as ajudas financeiras, a imposição de ordens, sistemas de criação de mercado etc.

Embora a noção sobre os tributos ambientais seja simples, o seu conceito é problemático no âmbito da doutrina estrangeira e da nacional. Há concepções amplas, as quais defendem que os tributos ambientais são aqueles instituídos para o cumprimento de fins ecológicos, seja por meio da indução de comportamentos ou pela arrecadação de uma receita destinada à realização de uma atividade de proteção ambiental, ou seja, para o financiamento de medidas de tutela ambiental. De outro lado, há entendimentos bem mais restritivos, aos quais nos alinhamos, ao sustentar que o traço característico dos tributos em epígrafe é a finalidade direcionadora (indutora), pois esta é a única forma de internalização dos custos das atividades de preservação e de degradação ambiental, alcançando-se uma efetiva tutela do meio ambiente. Contudo, este não é o único traço que caracteriza essa figura.

Além da finalidade direcionadora, os tributos ambientais também deverão observar o modelo constitucional da espécie tributária em que vierem a ser veiculados, exigindo, ademais, que exista uma norma de competência constitucional ambiental que autorize a sua criação, numa específica situação. Ademais, a materialidade típica desses tributos é um ato de contaminação ambiental, por ser a única compatível com a finalidade perseguida. Logo, o aspecto material da hipótese de incidência de um tributo desse tipo deve prever direta ou indiretamente um ato de

contaminação ambiental. Trata-se de uma repercussão da finalidade sobre a estrutura do tributo. Eis o perfil dos tributos ambientais no ordenamento brasileiro.

A criação de tributos ambientais apresenta algumas vantagens, como a sua compatibilidade com o mercado, por se tratar de um instrumento econômico. Além disso, pode provocar um processo de inovação na economia, tanto para o meio ambiente quanto para as técnicas de produção. De outro lado, possuem algumas desvantagens, como, por exemplo, a possibilidade de utilização em casos emergenciais, pois os seus efeitos não se produzem de forma imediata.

Convém ressaltar, no entanto, que as mencionadas exações são compatíveis, em tese, com os princípios jurídico-ambientais, especialmente o da precaução, da cooperação, da prevenção e do usuário-pagador.

Sobre o assunto, há, ainda, duas questões polêmicas na doutrina: a compatibilidade desses tributos com o princípio da capacidade contributiva e a possibilidade de tributação do ato ilícito. Como a materialidade possível desses tributos é um ato de degradação ambiental, o que pressupõe a realização de uma atividade econômica, disso decorre a observância da capacidade contributiva, pelos impostos e contribuições especiais ambientais. Em relação às taxas ambientais, deverá existir uma compatibilização da capacidade contributiva com o princípio do poluidor-pagador. Isso comprova que os tributos ambientais são duplamente estruturados: pelo princípio do poluidor-pagador e pelo princípio que conforma a respectiva espécie tributária.

Em relação às espécies tributárias compatíveis com essa figura, no ordenamento brasileiro, são admissíveis a criação de impostos, taxas ambientais e contribuições especiais ambientais. Nem os empréstimos compulsórios nem a contribuição de melhoria são compatíveis com os tributos ambientais, por divergência entre o perfil destes e o modelo constitucional dessas figuras (art. 145, III e 148).

Admite-se, também, a inserção de elementos ecológicos nos tributos ordinários, os quais consistem em normas de desoneração ou de oneração para incentivar a tutela do meio ambiente.

Estabelecidas essas premissas, importa identificar a estrutura possível dos

tributos ambientais, em nosso ordenamento. Em relação aos impostos ambientais, o aspecto material da hipótese de incidência poderá consistir em uma dentre quatro condutas possíveis: emitir ou despejar substância poluente; obter ou fabricar materiais potencialmente contaminantes, adquirir bens contaminantes, ser proprietário ou possuidor de bens relacionados com a degradação ambiental. O sujeito passível da exação será o agente que realizar a atividade poluente, por força da aplicação do princípio do poluidor-pagador. Em todos os casos, os impostos fixos são vedados, pois a atividade contaminante manifesta-se por intensidades diferentes.

No que se refere às taxas ambientais, poderão apresentar como aspecto material da hipótese tributária a prestação de um serviço de preservação ambiental (taxas de serviço) ou a realização de um ato de autorização para a realização de atividade que degrada o meio ambiente (taxas de polícia). Já as contribuições especiais ambientais deverão veicular como materialidade um ato de degradação ambiental, que justifique o uso do tributo ambiental com o caráter interventivo.

Pois bem. Com base na teoria gizada acerca dos tributos ambientais, pode-se observar que atualmente não há impostos ambientais no Brasil. Contudo, poderão ser criados em única hipótese: exercício da competência impositiva residual pela União (CF, art. 154, I). Vale notar, no entanto, que elementos ecológicos poderão ser inseridos em vários impostos, tanto federais quanto estaduais e municipais. Essa possibilidade dependerá do modelo constitucional da exação, o qual demonstra que algumas figuras são mais vocacionadas do que outras para a tutela do meio ambiente.

Quanto às taxas atualmente exigidas, rotuladas de ambientais, aquela criada pela Lei 10.165/2000 (Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental) não representa um tributo ambiental, pois não foi estruturada de acordo com o princípio do poluidor-pagador. Quase todos os Estados da Federação seguiram esse modelo de taxa, criando tributos que também não podem ser acoimados de ambientais. Por outro lado, algumas taxas instituídas por Municípios para o licenciamento ambiental podem ser qualificadas como tributos ambientais, dependendo da respectiva norma impositiva tributária, como é o caso, por exemplo, da exação criada pela Lei Complementar 545/2015 do Município de Florianópolis.

Finalmente, o denominado ICMS ecológico, atualmente exigido por dezesseis

Estados da Federação, não tem natureza de tributo ambiental, tratando-se de um mero incentivo financeiro.

Eis as principais conclusões que podem ser apresentadas sobre o tema objeto desta investigação.

ADAMS, Michael. Das „Verursachenprinzip“ als Leerformel. *Juristische Zeitung*, Tübingen, n. 17, p. 787-789, 1989.

ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Baden-Baden: Nomos, 1985.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. A compreensão da extrafiscalidade. In: AMARAL, Paulo Adyr Dias d LEVATE, Luiz Gustavo. *Extrafiscalidade ambiental e desenvolvimento sustentável*. Belo Horizonte D'Plácido, 2004. p. 13-27.

AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito tributário ambiental*. São Paulo: RT, 2007.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo, Saraiva, 2006.

ANTUNES, Paulo Bessa. *Direito ambiental*. 12. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ARAGÃO, Alexandra. O direito constitucional do ambiente na União Europeia. In: CANOTILHO, José Joaq Gomes; LEITE, José Rubens Morato (Org.). *Direito constitucional ambiental brasileiro*. 3. ed. São Paulo Saraiva, 2010. p. 32-76.

ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado de. Extrafiscalidade. *Revista de Informação Legislativa*, n. 33, p. 329-334, out./dez. 1996.

ARAÚJO, Sarah Maria Linhares de. A sustentabilidade na tributação ambiental e a convivência com o princípio d capacidade contributiva. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 23, n. 123, p. 257-282, jul./ago. 2015.

ARNDT, Hans-Wolfgang. *Praktikabilität und Effizienz*. Köln: Dr. Peter Deubner, 1983.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 3. ed. São Paulo: RT, 1984.

_____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 1968.

ATIENZA, Manuel; MANNERO, Juan Ruiz. Adversus Pompeyanos. A proposito di alcune critiche alla nostra concezione delle regole che conferiscono poteri. *Analisi e Diritto*, Torino, p. 237-251, 1995.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Teoria dos princípios*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

AYALA, José Luis Pérez de. El principio "quien contamina paga" como principio de Justicia del Tributo. In STERLING, Ana Yábar (Dir.); MOLINA, Pedro Manuel (Coord.). *La protección fiscal del medio ambiente*. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2002. p. 143-155.

BACH, Stefan. Wirtschaftliche Auswirkungen und rechtlich-institutionelle Aspekte einer ökologischen Steuerreform. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 264-279, 1995.

BADURA, Peter. *Staatsrecht*. 4. ed. München: Beck, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

BALMES, Frank. *Verfassugsmässigkeit und rechtiliche Systematisierung von Umweltsteuern*. Köln: Lohmar, 1997.

BALTRÁN, Jordi Ferrer. Sul carattere delle norme di competenze. *Analisi e Diritto*, Torino, p. 253-268, 1995.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*. 2. ed. Rio de Janeiro Forense, 1979. v. I.

BARBOSA, Rangel; OLIVEIRA, Patricia. O princípio do poluidor-pagador no Protocolo de Quioto. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, p. 113-132, out./dez. 2006.

BAREIS, Peter; ELSER, Thomas. Anforderungen na Lenkungssteuern und Beurteilung d „ökologischenSteuerreform“ aus ökonomischer Sicht. *DVBl*, p. 1.176-1.185, 2000.

BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BENDER, Bernd; SPARWASSER, Reinhard; ENGEL, Rüdiger. *Umweltrecht*. 3. ed. Heidelberg: C.F. Muller, 1995.

BENJAMIN, Antonio Herman. Direito constitucional ambiental brasileiro. In: CANOTILHO, José Joaquim Gom LEITE, José Rubens Morato (Org.). *Direito constitucional ambiental brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Saraiva 2010. p. 77-150.

BENKERT, Wolfgang; BUNDE, Jürgen; HANSJÜRGENS, Bernd. *Umweltpolitik mit öko-Steuern*? Marburg: Metropolis, 1990.

BERGMANN, Eckehard; EWRINGMANN, Dieter. Öko-Steuern: entwicklung, Ansatzpunkte und Bewertung. NUTZINGER, Hans G.; ZAHRNT, Angelika (Ed.). *Öko-Steuern*. Karlsruhe: Müller, [199?]. p. 43,72.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos*: extrafiscalidade e não-confisco. Curitiba: Juruá, 2009.

BIRK, Dieter. *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Masstab der Steuernormen*. Köln: Peter Deubner, 1983.

_____. *Steuerrecht.* 12. ed. Heidelberg: C.F. Müller, 2009.

_____. Steuerrecht als Mittel des Umweltschutzes. *Natur und Recht*, Hamburg, n. 3, p. 90-94, 1985.

_____. Verfassungsragen im Steuerrecht – eine Zwischenbilanz nach den jüngesten Entscheidungen des BFH und des BVerfG, *DStR*, n. 18, p. 877-882, 2009.

_____. Finanzierungszweck und Lenkungszweck in einem verfassungsmässigen Steuersystem. In: PEUKERT Wolfgang; BAREIS, Peter; BIRK, Dieter; BORGSMIDT, Kirsten; LANG, Joachim; MELLINGHOFF, Rudolf. *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*. Heidelberg: C.F. Müller, 2001. p. 67-88.

BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*. São Paulo: Manole, 2008.

BODENHEIM, Dieter G. *Der Zweck der Steuer*. Baden-Baden: Nomos, 1979.

BORGES, Felipe Garcia Lisboa. *Tributação ambiental*: um estudo das taxas verdes no Brasil. Curitiba: Juruá 2017.

BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BOTTALLO, Eduardo. Tributação, ecologia e meio ambiente*Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 78, p. 69-72, [199?].

BRANDLER, Thilo. Die Entwicklung des öffentlichen Rechts. *DVBl*, p. 1.192-1.194, Nov./1991.

BRÄUER, Karl*Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendung von Steuererträgen*. München/Leipzig Dundder und Lumblot, 1928.

BRITO, Edvaldo A tributação no Império. *Revista dos Mestrandos em Direito Econômico da UFBA*, Salvador, p. 55-95, 1995.

_____. *Direito tributário*: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório. São Paulo: Atlas, 2015.

BRÖSSE, Ulrich. Abgaben im Bereich des Wassers zum Schutz der Umwelt: Das Beispiel des Wasserzinses. I NUTZINGER, Hans G.; ZAHRNT, Angelika (Ed.). *Öko-Steuern*. Karlsruhe: Müller, [199?]. p. 135-145.

BUFON, Marciano; ALEXANDRINO, Carolina Schroeder. A extrafiscalidade como instrumento de proteção meio ambiente equilibrado. *Direito Público*, Porto Alegre, n. 65, p. 32-44, set./out. 2015.

CALIENDO, Paulo; RAMMÊ, Rogério; MUNIZ, Veyzon. Tributação e sustentabilidade ambiental: extrafiscalidade como instrumento de proteção ao meio ambiente. *Revista de Direito Ambiental*, São Paulo, ano 19, v. 76, out./dez. 2014, p. 471-490.

CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. Direito constitucional ambiental português e da União Europeia. In: CANOTILHO, José Joaquim Gom LEITE, José Rubens Morato (Org.)*Direito constitucional ambiental brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Saraiva 2010. p. 21-31.

_____; MOREIRA, Vital*Constituição da República Portuguesa Anotada*. 4. ed. Coimbra/São Paulo: RT 2007. v. I.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. As contribuições especiais no direito brasileiro.*Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 31, p. 127-141, jan./mar. 1985.

CARNEIRO, Ricardo. *Direito ambiental*: uma abordagem econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CATARINO, João Ricardo. *Princípios de finanças públicas*. Coimbra: Almedina, 2011.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental. I GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fá QUEIROZ, Mary Elbe. *Novos horizontes da tributação*: um diálogo luso-brasileiro. Coimbra: Almedina, 2012. p. 95-208.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *A Constituição Federal comentada*. 3. ed. Rio de Janeiro: José Kofino 1956. v. I.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 9. ed Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CONTIPELLI, Ernani. Solidariedade social tributária e extrafiscalidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 19, v. 100, p. 69-86, set./out. 2011.

CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: Bentivegna, 1964.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas ideias sobre a reforma do sistema tributário brasileiro. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 7/8, p. 1.757-1.767, 1987/1988.

COSTA, Antonio Jose da. Extrafiscalidade dos tributos à luz da Constituição. *Revista da Faculdade de Direito das Faculdades Metropolitanas Unidas de São Paulo*, p. 173-185, 1988.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.) *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 312-332.

_____. Tributação, ecologia e meio ambiente. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 78, p. 73-79, [199?].

_____. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de direito constitucional*. 3. ed. Salvador: JusPodivm, 2009.

DE MITA, Enrico. *Interesse fiscale e tutela del contribuente*. 4. ed. Milano: Giuffrè, 2000.

DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1983.

DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DERZI, Misabel Abreu. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In FISCHER, Octavio Campos (Coord.) *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 261-278.

_____. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

_____. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007.

_____. Contribuições. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 48, p. 221-252, abr./jun. 1989.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

DICKERTMANN, Dietrich. Erscheinungsformen und Wirkungen von Umweltabgaben aus ökonomischer Sicht. In KIRCHHOF, Paul (Ed.) *Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993. p. 34-63. (Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, v. 15).

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e "due process of law"*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. *Discriminação de rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

EGGE, Hinnerk. Lage der Steuerverwaltung und Folgerungen. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 272-277, 1994.

ENDRES, Alfred. Die Pigou-Steuer. *Wirtschaftswissenschaftliches Studium*, n. 8, p. 407-408, Aug. 1986.

FABER, Malte; MICHAELIS, Peter. Änderung der produktions- und Verbrauchsweise durch Umweltabgaben a

Beispiel der Abfallwirtschaft. In: NUTZINGER, Hans G.; ZAHRNT, Angelika (Ed.). *Öko-Steuern*. Karlsruhe: Müller, [199?]. p. 103-118.

FALSITTA, Gaspare. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milano: Cedam, 2003.

FANTOZZI, Augusto. *Diritto tributario*. 2. ed. Torino: Utet, 1998.

FARIAS, Sylvio Santos Farias. *Aspectos da parafiscalidade*. Salvador: Progresso, 1955.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Competência municipal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 54, p. 158-163, out./dez. 1990.

_____. Incentivos fiscais regionais e setoriais: competência tributante e fundamento constitucional. In: MANEIRA, Eduardo; TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.)*Direito tributário e Constituição*. São Paulo: Quartier Latin 2012. p. 833-847.

_____. *Introdução ao estudo do direito*: técnica, decisão, dominação, 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERRAZ, Roberto. *Taxa*: instrumento de sustentabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

_____. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In: TÔRRES, Heleno Taveir (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 333-353.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: Saraiva, 1990.

_____. *Curso de direito constitucional*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1972. v. I.

_____. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. v. I.

FLOCKERMANN, Paul G. Stellenwert des Umweltschutzes im Rahmen der Steuerpolitik. In: KIRCHHOF, I (Ed.). *Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993. p. 67-86. (Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, v. 15).

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV*, São Paulo, n. 19, p. 201-219, jan./jun. 2014.

FRANKE, Siegfried F. Ökonomisch und politische Beuerteilung von Öko-Steuern. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 217-228, 1990.

FRIAUF, Karl Heinrich. *Verfassungsrechtliche Grenzen der Wirtschaftslenkung und Sozialgestaltung durch Steuergesetze*. Tübingen: J.C.B. Mohr, 1966.

_____. Steuervereinfachung *versus* Lenkungsnormen. *Deutsche Steuer-Zeitung*, Bonn, p. 85-98, 1998.

_____. Zur Zulässigkeit von Sonderabgaben. *Juristische Arbeitsblätter*, ano 13, n. 5, p. 261-267, Mai 1981.

_____. Bemerkungen zur verfassunsrechtlichen Problematik des Subventionswesens. *DVBl*, n. 1, p. 729-738, 1986.

FUSSER, Andreas Josef. Getränkeverpackungssteuern – der Königsweg zur Abfallvermeidung? In: NUTZINGE Hans G.; ZAHRNT, Angelika (Ed.). *Öko-Steuern*. Karlsruhe: Müller, [199?]. p. 123-132.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária*: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses 2009.

GAWEL, Erik. Steuerinterventionismus und Fiskalzweck der Besteurung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, p. 26-41,

2001.

_____. Umweltlenkungssteuern und Leistungsfähigkeitsprinzip. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 374-380, 1999.

_____. Lenkungsabgaben und Ordnungsrecht. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 295-311, 1994.

_____. *Umweltabgaben zwischen Steuer- und Gebürenlösung*. Baden-Baden: Nomos, [199?].

GODOI, Marciano Seabra de; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de. Considerações críticas sobre a nova taxa controle, monitoramento e fiscalização das atividades de mineração em Minas Gerais (Lei Estadual 19.976, de 2011). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 209, p. 108-123, 2013.

GONÇALVES, Fábio Fraga; MURAYAMA, Janssen Hiroshi. Releitura do princípio da capacidade contributiva s a ótica do direito tributário ambiental. ORLANDO, Breno L. K; GUDINO, Daniel Mariz; GONÇALV Fábio Fraga (Coord.). *Direito tributário ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 31-53.

GOSCH, Dietmar. Juristiche Beuerteilung von Öko-Steuern. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 201-216, 1990.

GOTTWALD, Thorsten. *Rechtliche Aspekte einer ökologischen Steuerreform.* Aachen: Shaker Verlag, 2001.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

_____. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. *Interesse Público*, Porto Alegre, n. 34, p. 175-201, nov./dez. 2005.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

GRECO, Marco Aurélio. Notas para uma sistematização da intervenção do Estado na ordem econômica *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 49/50, p. 272-283, jan./jun. 1979.

_____. *Contribuições* (uma figura "sui generis"). São Paulo: Dialética, 2000.

GRELLET-WEBER, Heinrich. Lenkungssteuern im Rechtssystem *Neue Juristische Wochenschrift*, München, p. 3.657-3.664, 2001.

_____. *Steuern im modernen Verfassungsstaat*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2001.

GRIMM, Dieter; KICHHOF, Paul; EICHBERGE, Michael (Org.). *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*. 3. ed. Tübingen: Mohr Siebeck, 2007. v. I.

GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998.

HALLER, Heinz. Zur Frage der Abgrenzung zwischen Interventionistischer und Dirigistischer Steuerpolitik. I HALLER, Heinz; KULLMER, Lore (Ed.). *Theorie und Praxis des Finanzpolitischen Interventionismus* Tübingen: Mohr Siebeck, 1970. p. 85-111.

HANSJÜRGENS, Bernd. *Umweltabgaben im Steuersystem.* Baden-Baden: Nomos, 1992.

_____. Sonderabgaben aus finanzwissenschaflicher Sicht – am Beispiel der Umweltpolitik. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 1, p. 20-34, 1993.

HEIMLICH, Jörn. *Die Verleihunsgebühr als Umweltabgabe*. Berlin: Duncker & Humblot, 1996.

HENDLER, Reinhard. Lenkung durch Abgaben. *Zeitschrift für Rechtspolitik*, München, n. 8, p. 325-329, 2000.

_____. Umweltabgaben und Steuerstaatsdoktrin. *Archiv für Öffentliches Recht*, Tübingen, n. 115, p. 377-604, 1990.

HERDEGEN, Matthias; SCHÖN, Wolfgang. *Ökologische Steuerrreform, Verfassungsrecht und Verkehrsgewerbe*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000.

HERNÁNDEZ, Jorge Jiménez. *El tributo como instrumento de protección ambiental*. Granada: Comanares, 1998.

HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

HEY, Johanna. Rechtliche Zulässigkeit von Umweltabgaben unter dem Vorbehatl ihrer ökologischen und ökonomischen Wirksamkeit. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 1, p. 32-54, 1998.

_____. Fortführung der ökologischen Steuerrreform – Übergang zur Routine? *NJW*, n. 9, p. 640-642, 2000.

_____. Abbau von Direktsubventionen und Steuervergünstigungen verfassungsrechtliche terra incognita. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 298-316, 1998.

HÖFLING, Wolfran. Verfassungsfragen einer ökologischen Steuerreform. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 242-251, 1992.

HOMBURG, Stefan. *Allgemeine Steuerlehre*. 5. ed. München: Valen, 2007.

HORTA, Raul Machado. *Estudos de direito constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.

HUSTER, Stefan. *Rechte und Ziele*. Berlin: Duncker & Humblot, [s.d.].

IPSEN, Jörn. *Staatsrecht*. 18. ed. Neuwied: Luchterland, 2006.

ISENSEE, Josef. Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 1, p. 3-14, 1994.

_____. Nichtseuerliche Abgaben – ein weisser Fleck in der Finanzverfassung. In: HANSMEYER, Karl-Heinri (Ed.). *Staatsfinanzierung im Wandel.* Berlin: Duncker & Humblot, 1982. p. 435-461.

JACHMANN, Monika. Grundlagen einer Steuervereinfachung. In: KIRCHHOF, Paul et alii (E *Steuerrechtssprechung, Steuergesetz, Steuerreform*: Festschrift für Klaus Offerhaus. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1999. p. 1.071-1.090.

_____. Ökologie versus Leistungsfähigkeit – Gilt es neue Wege in der Steuerrechtfertigung zu gehen? *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 239-245, 2000.

JÄNICKE, Martin. Umweltabgaben und politischer Paradigmenwechsel. In: NUTZINGER, Hans G.; ZAHR Angelika (Ed.). *Öko-Steuern*. Karlsruhe: Müller, [199?]. p. 91-98.

JARAS, Hans. *Nichtsteuerliche Abgaben und lenkende Steuern unter dem Grundgesetz* Köln: Dr. Otto Schmidt, 1999.

JELLINEK, Georg. *Sistema dei diritti pubblici subbiettivi*. Milano: Società Editrice Libraria, 1912.

JOBS, Anselm Thorsten. *Steuern auf Energie als Element einer ökologischen Steuerreform.* Baden-Baden Nomos, 1999.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 3 .ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986.

KIRCHHOF, Ferdinand. Leistungsfähigkeit und Wirkungsweisen von Umweltabgaben ausgewahlten Beispiele

Die Öffentliche Verwaltung, Stuttgart, n. 6, p. 233-241, März 1992.

_____. Die Tauglichkeit von Abgaben zur Lenkung des Verhaltens. *Das Deutsche Verwaltungsblat*, p. 2-11, 2000.

_____. Der Baden-Württembergische „Wasser-pfennig“. *NVwZ*, n. 12, p. 1.031-1.037, 1987.

_____. *Die Höhe der Gebür*. Berlin: Duncker & Humblot, [199?].

KIRCHHOF, Paul. *Verwalten durch „mittelbares“ Einwirken*. Köln/Berlin/Bonn/München: Carls Heymanns 1976.

_____. Steuergleichheit durch Steuervereinfachung. In: FISCHER, Peter (Ed.). *Steuervereinfachung*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1998. p. 9-28. (Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, v. 21).

_____. Nichtsteuerliche Abgaben. In: ISENSEE, Josef; KIRCHHOF, Paul (Ed.). *Handbuch des Staatsrechts*. 3. ed. Heidelberg: Müller, 2007. v. V, p. 1.101-1.171.

_____. Verfassungsrechtliche Grenzen von Umweltabgaben. In: KIRCHHOF, Paul (Ed.). *Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993. p. 3-31. (Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, v. 15).

_____. Lenkungsteuern. In: TIPKE, Klaus; SÖHN, Hartmut (Ed.). *Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2005. p. 395-409.

_____. Die freiheitsrechtliche Struktur der Steuerrechtsordnung. *Steuer und Wirtschaft*, 01, p. 3-21, 2006.

_____. Die Steuerrechtsordnung als Wertordnung. *Steuer und Wirtschaft*, 01, Köln, p. 3-11, 1996.

KLOCKE, Ulrike. *Klimaschutz durch ökonomische Instrumente*. Baden-Baden: Nomos, 1995.

KLOEPFER, Michael. Die lenkende Gebühr. *Archiv für Öffentliches Recht*, Tübingen, n. 97, p. 232-275, 1972.

_____. *Umwetlrecht*. 3. ed. München: Beck, 2004.

_____. Umweltschutz durch Abgaben. *Die Öffentliche Verwaltung*, Stuttgart, n. 17, p. 593-598, Sept. 1975.

_____. Rechsprobleme einer CO2-Abgabe. *DVBl*, p. 195-204, Feb.1992.

KNIES, Wolfgang. *Steuerzweck und Steuerbegriff*. München: C.H. Beck, 1976.

KÖCK, Wolfgang. *Die Sonderabgabe als Instrument des Umweltschutzes*. Düsseldorf: Werner, 1991.

KRUSE, Heinrich Wihelm. Öko-Steuern und Öko-Abgaben. *Betriebs-Berater*, Frankfurt, n. 45, p. 2.285-2.288, 1998.

KUBE, Hanno. *Finanzgewalt in der Kompetenzordnung*. Tübingen: Mohr Siebeck, [199?].

LANG, Joachim. Der Einbau umweltpolitischer Belange in das Steuerrecht. In: 7. TRIERER KOLLOQUI ZUM UMWELT- UND TECHNIKRECHT von 22. bis 24. September 199. *Umweltschutz durch Abgaben und Steuern*. Heidelberg: Decker’s Verlag, 1992. p. 55-89.

_____. Verwirklichung von Umweltschutzzwecken im Steuerrecht. In: KIRCHHOF, Paul (Ed.). *Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht.* Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993. p. 115-160. (Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, v. 15).

LAPATZA, Ferrero. *Curso de derecho financiero español*. 22.ed. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2000. v. I.

LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação da

normas tributárias extrafiscais. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 34, p. 303-325, 2015.

LEHNER, Moris. Einkommensteuerecht und Sozialhilferecht. Tübingen: Mohr Siebeck, [199?].

LEISNER, Walter. *Der Abwägungstaat*. Berlin: Duncker & Humblot, 1997.

LUPI, Rafaello. *Diritto tributario*. 7. ed. Milano: Giuffrè, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 18, n. 90, p. 73-123, jan./fev. 2010.

MARQUES, Márcio Severo Gomes. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MAURER, Harmut. *Allgemeines Verwaltungsrecht*. 17. ed. München: Beck, 2009.

MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição Brasileira de 1891*. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2005.

_____. *Comentários à Constituição Brasileira*. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1948. v. I.

MAYER, Otto. *Deutsches Verwaltungsrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 1924. v. I.

MÉLEGA, Luiz. O poder de tributar e o poder de regular. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 7/8, p. 1.771-1.813, 1987/1988.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. *IPI*: teoria e prática. São Paulo: Malheiros, 2009.

MESSERSCHMIDT, Klaus. *Umweltabgaben als Rechtsproblem*. Berlin: Duncker & Humblot, 1986.

MIGUEL, Luciano Costa; LIMA, Lucas Azevedo de. A função socioambiental do IPTU e do ITR. *Cadernos de Direito*: Cadernos do Curso de Mestrado em Direito da Universidade Metodista de Piracicaba, Piracicaba, v. 12, p. 193-214, jul./dez. 2012.

MILARÉ, Edis. *Direito do ambiente*. 7. ed. São Paulo: RT, 2001.

MINAHIM, Maria Auxiliadora. *Autonomia e frustração da tutela penal*. São Paulo: Saraiva, 2015.

MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. *Comentários à Constituição de 1946*. Rio de Janeiro: Henrique Cahen Editor, 1947. v. I.

_____. *Comentários à Constituição de 1967*: com a Emenda nº 1 de 1969. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. t. II.

MOHR, Arthur. *Die Lenkungssteuer*. Zurich: Schulthess Polygraphischer Verlag, 1976.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Derecho tributario ambiental*. Madrid: Marcial Pons, 2001.

MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e prática das taxas*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MÜLLER, Christian. *Möglichkeiten und Grenzen der indirekten Verhaltenssteuerung durch Abgaben im Umweltrecht*. Köln/Berlin/Bonn/München: Carl Heymanns 1994.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

_____. *O dever fundamental de pagar impostos.* Coimbra: Almedina, 2015.

_____. Direito fiscal e tutela do ambiente em Portugal. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 412-444.

_____. Tributo com fins ambientais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 16, p. 253-283, maio/jun. 2008.

NEUMARK, Fritz. *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1970.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

NUNES, Cleucio Santos. *Direito tributário e meio ambiente*. São Paulo: Dialética, 2005.

NUSDEO, Fábio. *Curso de economia*. 6. ed. São Paulo: RT, 2010.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito tributário e meio ambiente*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. Taxas ambientais no direito brasileiro. Especial referência à taxa federal de controle e fiscalização ambiental. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/download/4462/2776>. Acesso em: 18 maio 2018.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2008.

_____. Extrafiscalidade. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFE*, Belo Horizonte, p. 13-30, set. 2013/fev. 2014.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Contribuições de intervenção no domínio econômico – concessionárias, permissionárias e autorizadas de energia elétrica – aplicação obrigatória de recursos (Lei n. 9.991). In: GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 375-431.

OSTERLOH, Lerke. „Öko-Steuern“ und verfassungsrechtlicher Steuerbegriff alten gfragen zum staatliche Steuerfindungsrecht – neu gestellt. *NVwZ*, p. 1-15, 1991.

PACHECO, Ângela Mota. As contribuições no sistema tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Br (Coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 74-87.

PAULA JÚNIOR, Aldo de. Reflexões sobre o controle de validade do exercício da competência tributária co objetivos extrafiscais. *Revista Tributária das Américas*, v. 8, p. 273-287, jul. 2013.

PEREIRA, André Gonçalves. *Erro e ilegalidade no acto administrativo*. Lisboa: Áctica, [s.d.].

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Grundrechte Staatsrecht II*. 26. ed. München: C.F. Müller, 2010.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.

PINTO, Bilac. *Contribuição de melhoria*. Rio de Janeiro: Forense, 1938.

PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da capacidade contributiva e extrafiscalidade: uma conciliação necessária. In: SCAFF, Fernando Facury (Coord.). *Ordem econômica e social*. São Paulo: LTR, 1999. p. 144-159.

QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano; BLANCO, Francisco Poveda. *Derecho tributario*. 4. ed. Pamplona: Aranzadi, 1999.

RANDELZHOFER, Albrecht. Grundrechte und Grundpflichten. In: PAPIER, Hans-Jürgen; MERTEN, D (Ed.). *Handbuch der Grundrechte*. Heidelberg: C.F. Müller, 2006. t. II, p. 595-623.

RECKTENWALD, Horst Claus. *Steuerüberwälzungslehre.* Berlin: Duncker & Humblot, [199].

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional da normas tributárias. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 32, p. 256-274, 2014.

RODI, Michael. *Umweltsteuern*. Baden-Baden: Nomos, 1993.

_____. Steuervergünstigen als Instrument der Umweltpolitik. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 3, p. 204-213, 1994.

_____. Ökonomische, ökologische und andere öffentliche Zwecke im Abgabenrecht. *Juristische Zeitung*, n. 17, p. 827-836, 2000.

ROSEMBUJ, Tulio. *Los tributos y la proteccion del medio ambiente*. Madrid: Marcial Pons, 1995.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. São Paulo: Edipro, 2000.

RUPPE, Hans Georg. Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung. In: FISCHER, Peter (E *Steuervereinfachung*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1998. p. 31-59. (Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, v. 21).

SACKSOFSKY, Ute. Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zweck durch Instrumente de Abgabenrechts. *Neue Juristische Wochenschrift*, n. 36, p. 2.619-2.626, 2000.

_____. *Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben*.Tübingen: Mohr Siebeck, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: VV.AA.*Justiça tributária.* São Paulo: Max Limonad, 2000. p. 125-147.

SARLET, Ingo; FENSTERSEIFER, Tiago. *Direito constitucional ambiental*. São Paulo: RT, 2011.

SAUERBORN, Werner. Das Konzept einer allgemeinen Umweltverbrauchsteuer. In: NUTZINGER, Hans ZAHRNT, Angelika (Ed.). *Öko-Steuern*. Karlsruhe: Müller, [199?]. p. 247-279.

SCHENKE, Ralf Peter; SCHENKE, Sabine. Abschied vom Steuerrecht als Lenkungsmittel? *Neue Juristische Wochen*, n. 35, p. 2.573-2.574, 1999.

SCHEUNER, Ulrich. *Die staatliche Intervention im Bereich der Wirtschaft*. Berlin: Walte der Gruyter, 1954.

SCHMIDT, Dora. *Nichtsfiskalische Zwecke der Besteurung*. Tübingen: J.C.B. Moher, 1926.

SCHMIDT, Reiner. *Umwetlrecht.* München: Beck, 2010.

SCHOLZ, Rupert; AULEHNER, Josef. Verfassungsfragen zur Lenkungsabgabe am Beispeil „Automatenbesteuerung“. *Betriebs Berater*, Frankfurt, n. 71, p. 1-17, 1991.

SCHÖN, Wolfgang. Vermeindbare und unvermeidbare Hidernisse der Steuervereinfachung.*Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 1, p. 23-35, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Discriminação de competências e competência residual. In: _____; ZILVETI, Fernando Aureli (Coord.). *Direito tributário*: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

SCHREYER, Michaele. Die Notwendigkeit steuerpolitischer Instrumente zur Erhaltung und Verbesserung d Umwelt. In: NUTZINGER, Hans G.; ZAHRNT, Angelika (Ed.*Öko-Steuern*. Karlsruhe: Müller, [199?]. p.

27-41.

SCHRÖDER, Meinhard. Lenkungsabgaben im Umweltschutzrecht am Beispiel der Abwasserabgabe. *DÖV*, n. 16, p. 667-674, Aug. 1983.

SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental*: extrafiscalidade e função promocional do direito. Curitiba: Juruá, 2011.

SELMER. Peter. *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*. Frankfurt: Athenäum Verlag, 1971.

_____. Die verfolgung ökonomischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts. *Die Deutsche Verwaltungsblat*, p. 1.153-1.160, 2000.

_____. Ökologische Steuerreform, Verfassungsrecht und Bundesverfassungsgericht. In: KIRCHHOF, Paul (Ed. *Umweltschutz im Abgaben- und Steuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1993. p. 411-429. (Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, v. 15).

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *Direito ambiental constitucional*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Curso de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

SOARES, Cláudia Dias. *O imposto ambiental*. Coimbra: Almedina, 2002.

SÖHN, Hartmut. Umweltsteuern und Finanzverfassung. In: BURMEISTER, Joachim (E *Verfassungsstaatlichkeit*: Festschrift für Klaus Stern zum 65. Geburstag. München: Beck, 1997. p. 587-601.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Contribuições sociais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 254.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. *Tributação e meio ambiente*. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

SPAGNOL. Werther Botelho. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

SPEYER, Hans Herbert Von Arnim. Alternativen wirtschaftspolitischer Steuerung: Anreize oder Gebote. I HANSMEYER, Karl-Heinrich (Ed.). *Staatsfinanzierung im Wandel,* Berlin: Duncker & Humblot, 1982. p 725-744.

SPRINGMANN, Frank. Energieeinsparung durch Energieabgaben – eine Chance für die Zukunft. NUTZINGER, Hans G.; ZAHRNT, Angelika (Ed.). *Öko-Steuern*. Karlsruhe: Müller, [199?]. p. 189-200.

STERLING, Ana Yábar. Instrumentos jurídico-públicos de protección del medio ambiente. In: STERLING, A Yábar (Dir.); MOLINA, Pedro Manuel (Coord.). *La protección fiscal del medio ambiente.* Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2002. p. 127-183.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

SURREY, Stanley S. Steueranrieze als in Instrument der staatlichen Politik. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 359-377, 1981.

TABOADA, Carlos Palao. El principio "quien contamina paga" y el principio de capacidad econômica. I TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 79-95.

TEIXEIRA, Thiago Pinheiro. O princípio da proporcionalidade como instrumento de controle da extrafiscalidade n

direito tributário brasileiro. *Revista da PFN*, Brasília, ano III, n. 2, p. 33-52, jul./dez. 2013.

TESAURO, Francesco. *Istituzioni di diritto tributario*. 8. ed. Torino: Utet, 2003. v. I.

THOMÉ, Romeu. *Manual de direito ambiental*. Salvador: JusPodivm, 2011.

TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2000. v. I, p. 348.

_____. Über Steuevergünstigungen – Abbautheoretische Überlegungen. *FR*, n. 7, p. 186-191, 1989.

_____; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 18. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites do chamados "tributos ambientais". In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.)*Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 96-156.

_____. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: RT, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.)*Teoria geral da obrigação tributária*: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo Malheiros, 2005. p. 559-593.

_____. Valores e princípios no direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.)*Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 21-54.

TRATADO POR EL QUE SE ESTABLECE UNA CONSTITUCIÓN PARA EUROPA. Luxemburgo: C de Publicacciones Oficiales de las Comunidades Europeas, 2004.

TRZASKALIK, Christoph. Der instrumentelle Einsatz Von Abgaben*Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 135-150, 1992.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa*Tributação ambiental*: a utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente saudável. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

UCKMAR, Victor. La nuova dimensione del "tributo ambientale" e la sua compatibilità con l'ordinamento italianc In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 355-384.

VASQUEZ, Sérgio. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2015.

VIDONHO JÚNIOR, Amadeus dos Anjos; VIDONHO, Márcia Nazaré Ribeiro dos Santos. As externalidades princípio do poluidor pagador no direito ambiental. *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Pará*, Belém, n. 12/13, p. 109-130, jan./jun./dez. 2005.

VOGEL, Klaus. Die Abschichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht*Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 2, p. 97-121, 1977.

_____. Neue Diskussion über dis Gesetzgebungszuständigkeit für Lenkungsteuern. In: BRENNE, Micha HUBER, Peter M. (Ed.). *Kontinuität und Wandel*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2004. p. 589-604.

_____. Die Besonderheit des Steuerrechts. *Deutsche Steuer-Zeitung*, n. 1-2, p. 5-12, Jan. 1977.

_____. Steuergerechtigkeit und soziale Gestaltung. *Deutsche Steuer-Zeitung*, n. 19-20, p. 409-415, 1975.

_____; WALDHOFF, Christian. *Grundlagen des Finanzverfassungsrechts*. Heidelberg: C.F. Müller, 1999.

WAGNER, Franz W. Neutralität und Gleichmässigkeit als ökonomische und rechtliche Kriterien steuerliche Normkritik. *Steuer und Witschaft*, Köln, n. 1, p. 2-13, 1992.

WALDHOFF, Christian. Die Zwecksteuer – Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung de Aaufkommens von Abgaben. *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 285-313, 2002.

WERNSMANN, Rainer. *Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem.* Tübingen: Mohr Siebeck, 2005.

_____. Bericht über das Symposion „Lenkung durch Steuern- Chancen und Risiken“ in Münster am 5.7.2001 *Steuer und Wirtschaft*, Köln, n. 4, p. 372-374, 2001.

_____. Wer bestimmt den Zweck einer grundrechtseinschränkenden Norm – BverfG oder Gesetzgeber?*NVwZ*, n. 12, p. 1.360-1.364, 2000.

WEYREUTHER, Felix. Das Abgabenrecht als Mittel des Umweltschutzes.*Umwetl und Planungsrecht*, p. 161-171, 1988.

WICKE, Lutz. *Umweltökonomie*. 4. ed. München: Vahlen, 1993.

WIESMETH, Hans. *Umweltökonomie*. Berlin: Springer, 2003.

WILKE, Dieter. *Gebuhrenrecht und Grundgesetz*. München: Beck, 1973.

WOHLFEIL, Anne; KAESER, Christian. Lenkung durch Gebühren. In: TIPKE, Klaus; SÖHN, Hartmut (*Gedächtnisschrift für Christoph Trzaskalik*. Köln: Dr. Otto Schmidt, p. 431-454.

WRIGHT, Georg von. *Norma y acción*. Madrid: Tecnos, 1970.

ZILVETI, Fernando Aurelio.*Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZIMMERMANN, Horst; HANSJÜRGENS, Bernd. *Umweltabgaben*. Berlin: Economica, 1993.